

SÆRSKILT REDERIBESKATNING

Sammenligning av hovedreglene etter norsk og dansk rett, og
forholdet til EUs forbud mot statsstøtte

Kandidatnummer: 320

Veileder: Frederik Zimmer

Leveringsfrist: 25. november 2004

Til sammen 17 897 ord

24.4.2004

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	PRESENTASJON AV TEMA OG PROBLEMSTILLING	1
1.2	AVGRENSNING AV OPPGAVEN	2
1.3	OPPBYGGING AV OPPGAVEN	2
1.4	RETTSKILDER	3
<u>2</u>	<u>OVERSIKT OVER BESKATNING AV REDERISELSKAPER, FØR OG ETTER INNFØRINGEN AV DE SÆRSKILTE ORDNINGENE</u>	<u>5</u>
2.1	KORT OM DAGENS REDERIBESKATNINGSREGIMER	5
2.2	SKATTLEGGING AV REDERIER I NORGE FØR DEN SÆRSKILTE REDERIBESKATNINGSORDNINGEN BLE INNFØRT I 1997	7
2.3	SKATTLEGGING AV REDERIER I DANMARK FØR DEN SÆRSKILTE REDERIBESKATNINGSORDNINGEN BLE INNFØRT I 2002	8
<u>3</u>	<u>REDERIBESKATNING – SÆRORDNINGENES HOVEDTREKK</u>	<u>10</u>
3.1	HVILKE SELSKAPER SOM KOMMER INN UNDER ORDNINGEN	10
3.2	HVILKEN VIRKSOMHET SELSKAPET KAN DRIVE OG HVILKE EIENDELER DET KAN OG MÅ EIE	15
3.2.1	HVILKEN VIRKSOMHET SELSKAPET KAN DRIVE OG HVORDAN DEN SKAL DRIVES	15
3.2.2	HVILKE EIENDELER SELSKAPET KAN OG MÅ EIE	18
3.3	INNTEKTSBEREGNING UNDER ORDNINGEN	21
3.3.1	BESKATNING AV FINANSINNTEKTER OG FRADRAK FOR FINANSKOSTNADER	22
3.3.2	BESKATNING AV VALUTAGEVINSTER/-TAP	25
3.3.3	HØY EGENKAPITALANDEL	28
3.3.4	AVSKRIVNING OG REALISASJON AV DRIFTSMIDLER	30
3.4	BESKATNING AV SELSKAP VED UTDELING AV OVERSKUDD	32
3.5	TONNASJESKATT – SATSER OG INNHOLDET I NETTOTONNASJEN	34
3.5.1	SKAL BÅDE EIDE OG INNLEIDE FARTØYER MEDBEREGNES I TONNASJESKATTEN?	35

3.5.2	SKAL FARTØYER SOM IKKE BLIR BENYTTET I HELE ELLER DELER AV ÅRET MEDREGNES?	36
3.5.3	SATSER FOR TONNASJESKATTEN	37
3.6	INNTREDEN I ORDNINGEN	39
3.7	UTTREDEN FRA ORDNINGEN	42
4	<u>EF-TRAKTATEN OG EØS-AVTALENS FORBUD MOT STATSSTØTTE</u>	46
4.1	FORBUD MOT STATSTØTTE	46
4.2	UNNTAK FRA FORBUDET MOT STATSSTØTTE	49
4.3	KOMMISJONENS OG ESAs RETNINGSLINJER FOR SKIPSSTATSSTØTTE.	49
4.4	GODKJENNELSE AV NORGES OG DANMARKS REDERIBESKATNINGSREGIMER	51
5	<u>AVSLUTNING</u>	55
5.1	SAMMENLIGNING AV REGIMENE I NORGE OG DANMARK – KONKLUSJON	55
5.2	FREMTIDSUTSIKTER OG STATSBUDSJETTET FOR 2005	56
6	<u>LITTERATURLISTE</u>	58
7	<u>OVERSIKT OVER VEDLEGG</u>	60

Forkortelser

- Asal – lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven) av 13. juni 1997 nr 45
- Asl – lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr 44
- BT – bruttotonnasje: volumet av alle skipets lukkede rom.
- EFTA – Det Europeiske Frihandelsforbund (av eng. *the European Free Trade Association*)
- ESA – EFTAs overvåkingsorgan (av eng. *EFTA Surveillance Authority*)
- EU – Den Europeiske Union
- EØS – Det Europeiske Økonomiske Samarbeid
- Innst.O – Innstilling til Odelstinget fra stortingets komiteer i forbindelse med lovforslag
- NT – nettotonnasje: skipets lasteevne, det vil si omfanget av alle laste- og tankrom samt antallet av passasjerer. Nettotonnasjen er etter norsk rett fastsatt i målerbrev i henhold til forskrift av 26. juli 1994 nr. 749 om måling av fartøyer.
- NOKUS-selskap – Norsk kontrollerte selskaper hjemmehørende i lavskatteland.
- Ot.prp – Odelstingsproposisjon, lovforslag fra regjering til Odelstinget.
- Rt – Norsk Retstidende
- SfS – Sentralskattekontoret for storbedrifter i Moss
- Skatteforskrift FIN – forskrift 19.11.1999 nr. 1158 fastsatt av Finansdepartementet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. april 1999 nr. 14
- Sktl – lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr 14
- Ssv – Stortingets skattevedtak, jfr. Grunnloven § 75, bokstav a.
- St.meld – Stortingsmelding, dokument fra regjering til Stortinget for å orientere om eller diskutere en vanskelig sak
- Utv – dommer, uttalelser mv. i skattesaker og skattespørsmål

1 Innledning

1.1 Presentasjon av tema og problemstilling

Rederinæringen har internasjonalt vært utsatt for stor konkurranse fra land med svært lave eller ingen skatter på skipsfartsinntekter, noe som har resultert i innføring av særordninger i den nasjonale lovgivningen, både i Norge og i andre land i Europa. Jeg skal i denne avhandlingen foreta en sammenligning av hovedreglene i den særskilte rederibeskatningsordningen slik de er i norsk og dansk rett.

Både den norske og den danske rederibeskatningsordningen innebærer ett fritak fra løpende beskatning av driftsinntekter av rederivirksomhet, forutsatt at selskapene betaler en årlig tonnasjeskatt til staten for selskapets nettotonnasje. Det er imidlertid store forskjeller i de to regelsettene, både når det gjelder vilkårene for å kunne benytte ordningen, beskatningen av selskapene under ordningen og behandlingen av ubeskattede inntekter ved uttrede fra ordningen. Ved å sammenligne hovedreglene i de to ordninger og de hensyn som ligger til grunn for disse, får man således foretatt en analyse av innholdet i den norske ordningen, i tillegg til å få belyst hvordan reglene samsvarer med nivået i Europa generelt og Danmark spesielt. Denne analysen vil vise om de hovedhensyn som ligger til grunn for de norske reglene er tilstrekkelig ivaretatt, og om ordningen er tilfredsstillende for norske rederiselskaper.

Ettersom rederiselskapene under de særskilte ordningene er fritatt fra ordinær overskuddsbeskatning, innebærer det at rederinæringen blir begunstiget i forhold til andre næringer. Jeg vil derfor som en underproblemstilling i avhandlingen se på ordningenes forhold til EF-traktaten og EØS-avtalens forbud mot statsstøtte. Jeg vil her vurdere om en særskilt rederibeskatning innebærer statsstøtte i henhold til de EU-rettslige regler, og om den norske og den danske ordningen tilfredsstiller de krav EU og EØS stiller til lovlig statsstøtte.

1.2 Avgrensning av oppgaven

Avhandlingens tema er en sammenligning av hovedreglene i den norske og den danske rederibeskatningsordningen. Dette innebærer at det må avgrenses mot flere av ordningens særlige regler, samt tilgrensende regelsett. Flere av de regler som blir behandlet kan være svært omfattende og detaljerte, og det er kun i de tilfeller hvor en detaljanalyse av reglene er nødvendig for å belyse forskjeller og likheter i de to ordninger, dette vil bli gjort. Hovedvekten av fremstillingen ligger på de hensyn som ligger til grunn for innføringen av ordningene, og hvordan dette har fått utslag i lovteksten.

1.3 Oppbygging av oppgaven

Som en innledning til analysen av den norske og den danske ordningen, vil jeg under kapittel 2 gi en kortfattet oversikt over innholdet i rederibeskatningsregimene i Europa. I den forbindelse vil jeg også se på hvordan norske og danske rederiselskaper ble beskattet før innføringen av de særskilte ordningene. Disse oversiktsavsnittene vil gi en innføring i tankene og hensynene bak de særskilte regelsettene.

Hovedvekten av oppgaven ligger på sammenligningen av hovedreglene i den norske og den danske ordningen, som behandles i kapittel 3. Her vil jeg ta for meg ulike vilkår for å komme inn under ordningene, og hvordan selskapene blir beskattet, både ved inntreden, under ordningen og ved uttreden fra ordningen. Sammenligningen vil gi en omfattende analyse av hvordan de to regelsettene slår ut for henholdsvis norske og danske rederiselskaper. I sammenligningen vil det spesielt bli lagt vekt på de regler som slår ulikt ut i den norske og den danske ordningen, og hvilke hensyn som ligger bak.

Under kapittel 4 vil de særskilte rederibeskatningsordningene bli vurdert opp mot EF-traktaten og EØS-avtalens forbud mot statsstøtte. Jeg vil her først gi en generell og kortfattet oversikt over vilkårene for når ulovlig og lovlig statsstøtte foreligger, for så å vurdere den norske og den danske ordningen opp mot EU-kommisjonens og ESAs retningslinjer for statsstøtte.

Avslutningsvis vil jeg under kapittel 5 trekke noen konklusjoner av den analysen som er kommet frem under kapittel 3. Her vil altså de hovedproblemstillinger som oppgaven reiser blir besvart, samtidig som det vil bli sett på videre fremtidsutsikter.

1.4 Rettskilder

Norske rettskilder

Lovteksten er det klare utgangspunkt når man skal fastsette reglene i den særskilte rederibeskatningen. Reglene følger av sktl §§ 8-10 til 8-20. Reglene er til dels kronglete og vanskelig å få tak på, og flere steder er det behov for tolkning og utfylling. I henhold til § 8-20 kan departementet utfylle bestemmelsene i loven ved forskrift. Dette er gjort i skatteforskrift FIN §§ 8-11 til 8-16.

Rederibeskatningsordningen ble vedtatt etter ønske om å lette konkurransevilkårene for rederinæringen internasjonalt. Hvordan dette skulle gjøres var det imidlertid ikke enighet om i Stortinget, noe forarbeidene gir uttrykk for. Ved vedtagelsen av reglene var det stor uenighet mellom Storting og regjering, og det er derfor flere forarbeider som er relevante ved tolkningen av reglene. Flere regler har også vært gjenstand for endringer, og forarbeidene til disse endringene er således også relevante.

Når det gjelder avgjørelser og praksis på skatterettens område er høyesterettspraksis den avgjørende rettskilde. Dette gjelder også for rederibeskatningsordningen, men det er kun en sak som har kommet til Høyesterett, og den omhandler endrede regler.¹ I forbindelse med innføringen av rederibeskatningsordningen, ble det opprettet en avdeling ved SfS som skulle foreta ligningen av alle selskaper innenfor ordningen. Den konkrete ligningsbehandling og generelle uttalelser fra SfS har stor relevans og vekt ved tolkning av reglene, og mangelen på domstolspraksis viser at skatteyterne i stor grad retter seg etter disse. Videre har også Finansdepartementet kommet med viktige uttalelser angående rederibeskatningsordningen.

¹ Jfr. Rt 2004 side 1105.

Danske rettskilder

Også i dansk rett er loven det klare utgangspunkt ved tolkingen av reglene.

Tonnageskatteloven ble vedtatt i mai 2002. Ved tolkning og utfylling av loven må man benytte forarbeidene til loven. Disse er imidlertid flere steder meget knappe. Ettersom ordningen er relativt ny, er det heller ikke særlige avgjørelser å søke støtte i. Kompetent organ ved avgjørelser om rederibeskatningsordningen er Toll og Skattestyrelsen, men noen slike avgjørelser er ikke gitt. Det har heller ikke de alminnelige domstoler gjort. Skatteministeriet har kommet med en uttalelse om tonnageskatteloven § 22 nr 1.

EU-rettskilder

Ved forståelsen av EF-traktaten og EØS-avtalens regler om lovlig og ulovlig statstøtte, er ordlyden den viktigste rettskilde. Men ved tolkingen må man også hente støtte fra praksis, både fra EF-domstolen og EFTA-domstolen. At EF-domstolens avgjørelser har betydning for forståelsen av EØS-avtalen er fastslått i rettspraksis.² EU-kommisjonen og ESA har gitt retningslinjer for når statstøtte kan anses som lovlig. Disse retningslinjene er ikke bindende for EF-domstolen eller EFTA-domstolen, men har stor betydning ved tolkning og praktisering av statsstøttereglene.

² Jfr. Dajani mfl 2003, side 35 og Rt. 2002 side 391.

2 Oversikt over beskatning av rederiselskaper, før og etter innføringen av de særskilte ordningene

2.1 Kort om dagens rederibeskatningsregimer

Europeisk skipsfart har i de siste tiårene opplevd en vesentlig konkurranse fra selskaper som er hjemmehørende i såkalte ”lavskatteland”. Dette er land som har kunnet tilby rederiene omfattende skipsregistre og svært gunstige skatteregler. Men også land i Europa, som for eksempel Hellas, har særlige regler som letter beskatningen for rederiselskapene i forhold til de alminnelige selskapsskatteregler som gjelder for andre næringer. I tillegg har disse landene andre regler som gjør det svært attraktivt for europeiske selskaper å flytte virksomheten dit, som for eksempel andre krav til arbeidsmiljø, lønninger og sikkerhetskrav. Disse fordelene gjør at rederiselskaper hjemmehørende i slike land har svært lave kostnader, og således kan tilby helt andre priser på sine transportytelser enn land i Europa. For å imøtekomme denne konkurransen har flere land i Europa innført særskilte rederibeskatningssystemer som skal gjøre landet konkurransedyktige i forhold til de skattesystemer som finnes i og utenfor Europa. Slike systemer kan hindre at rederiene flagger ut skipene, eller flytter hele virksomheten til land med svært gunstige skatteregler. Samtidig kan de da lettere tilby de prisene som selskaper i ”lavskattelandene” opererer med på det internasjonale markedet. Først ute med en slik ordning var Nederland i 1996, etterfulgt av Norge i 1997. Senere har også blant annet Tyskland, Storbritannia, Finland, Irland og Danmark innført en slik særordning for rederinæringen. Enda noen land i Europa har nå fremsatt forslag om innføring av slike systemer.

Rederibeskatningsordningene i de ulike landene er frivillig i den forstand at rederiet selv kan velge om det vil bli beskattet etter den særskilte ordningen, eller om det vil benytte de alminnelige selskapsskatteregler. I de EU-land som har innført slike særskilte ordninger, er man bundet av valget sitt i ti år, enten man velger den særskilte ordningen eller ikke. I Norge er ordningen imidlertid frivillig også ved uttreden. Denne forskjellen er begrunnet i at den norske ordningen er en ordning med utsatt skatt, mens ordningene

i EU-landene er ordninger med endelig skattefrihet (se nærmere under punkt 3.7 hvor dette blir belyst ved sammenligning mellom den norske og den danske ordningen).

Det er ikke alle selskaper som kan beskattes etter de særskilte regler. Det er i de nasjonale regler krav til både selskapsform, hvilke eiendeler selskapet kan og må eie, og hvilken virksomhet selskapet kan ha. Dette er begrunnet i at det bare er skipsfart som skal omfattes av de særlige regimene, og man må da ha strenge avgrensingsregler.

Hovedinnholdet i de ulike ordningene i Europa er at selskapet ikke blir beskattet for det årlige overskudd av skipsfartsinntekter, men at det i stedet blir beskattet for en nettotonnasje, det vil si for de fartøy de eier, og i noen tilfeller de fartøy de leier. Denne tonnasjeskatten påløper uavhengig av årsresultatet, noe som innebærer at man må betale tonnasjeskatt også i underskuddsår. Avskrivninger på driftsmidler kommer heller ikke til fradrag i tonnasjeskatten. Tonnasjeskatten er imidlertid såpass beskjedne at rederiene kommer meget gunstigere ut enn om de skulle ha blitt lignet etter de alminnelige reglene, med unntak av i underskuddsår. Ved siden av tonnasjeskatten, blir selskapet beskattet for de finansinntekter selskapet oppebærer etter de alminnelige regler, samtidig som de ikke får fradrag for (alle) tilknyttede utgifter. Dette gjør at hovedtyngden av skattleggingen ikke ligger på nettotonnasjen, men på finansinntektene.

Selv om ordningene i de ulike landene i Europa bygger på de samme prinsipper og skal ivareta de samme hensyn, er det flere vesensforskjeller i ordningene. Spesielt går det et skille mellom Norge og EU-landene. Norge har, som vi skal se på nedenfor, alt i alt strengere vilkår for å kunne benytte ordningen, høyere satser for tonnasjeskatten, høyere og mer omfattende skatt på andre inntekter selskapet oppebærer, samt at ordningen innebærer en utsatt skatt og ikke endelig skattefrihet.³ Til gjengjeld er selskap hjemmehørende i de fleste andre land i Europa som nevnt bundet av valget sitt i ti år, enten man velger å benytte ordningen eller ikke. De særlige forskjellene i Norges og Danmarks ordninger vil bli gjennomgått under kapittel 3.

³ Jfr. St.meld. nr. 31 (2003-2004) side 86.

2.2 Skattlegging av rederier i Norge før den særskilte rederibeskatningsordningen ble innført i 1997

Norge har gjennom tidene hatt en av verdens største skipsflåter. Ved innføringen av rederibeskatningsordningen i 1997 hadde Norge verdens fjerde største flåte. Rederinæringen kan således bidra med mange kvalitetsarbeidsplasser på land og til havs, samt gode markedsmuligheter for det norske næringsliv. Det er derfor et mål for de norske myndigheter at den norske rederinæringen driver sin virksomhet fra Norge. Rederinæringen har imidlertid som nevnt ovenfor alltid vært særlig konkurranseutsatt i det internasjonale markedet. Land med svært lave eller ingen skatter på selskapsinntekter har gjennom tidene fristet rederne til å flytte virksomheten ut av Norge. Dette prøvde norske myndighetene å avverge da de i 1987 innførte det Norske Internasjonale Skipsregister (NIS). Dette registeret, sammen med de gunstige skattereglene som gjaldt for rederier før skattereformen i 1992, gjorde at utflaggingen ble redusert. Ved skattereformen ble de gunstige skattereglene i form av blant annet høye avskrivningssatser, kontraktsavskrivninger og utsatt beskatning av gevinst ved salg av skip fjernet for å få et mer nøytralt skattesystem. Men den høye avskrivningssatsen for skip og de særskilte regler for verdsettelsen av skip ved formuesligningen ble beholdt.⁴

Det viste seg at dette ikke var tilfredsstillende for å ivareta rederienes utsatte konkurransesituasjon. Det ble derfor i St.meld.nr.28 (1995-1996) foretatt en gjennomgang av norsk skipsfartspolitik. Dette resulterte i et lovforslag om å øke avskrivningssatsen fra 20 til 23% for skip registrert i NIS.⁵ Dette forslaget fikk ikke flertall i Stortinget, og flertallet i finanskomiteen vedtok i Innst.O.nr.81 (1995-1996) at departementet skulle komme med forslag til ny lov basert på en tonnasjeskatt i samsvar med det systemet Nederland hadde innført med virkning fra 1996. Forslaget fra Finansdepartementet ble fremsatt i Ot.prp.nr.11 (1996-1997). Departementet gikk her på flere punkter bort fra finanskomiteens innstilling. Dette resulterte i at finanskomiteen kom med en ny innstilling, hvor det ble endret på vesentlige punkter i Ot.prp.nr.11

⁴ Jfr. Ot.prp.nr.11 (1996-1997), kapittel 2.

⁵ Jfr. Ot.prp.nr.36 (1995-1996).

(1996-1997), og omfattende overgangsregler ble foreslått.⁶ Dette fikk flertall i Stortinget, og loven ble vedtatt med virkning fra inntektsåret 1996. Reglene om den særskilte rederibeskatningsordningen finnes i skatteloven 26. mars 1999 nr. 14 §§ 8-10 til 8-20.

2.3 Skattlegging av rederier i Danmark før den særskilte rederibeskatningsordningen ble innført i 2002

Før tonnageskatteloven ble innført i 2002, fulgte rederiene de alminnelige reglene for selskapsbeskatning. Allerede i 1988 prøvde Danmark å tilpasse vilkårene for rederinæringen ved å innføre det Danske Internasjonale Skipsregister (DIS), ettersom stadig flere rederier flagget ut skipene sine. Denne innføringen av DIS gjorde at utflaggingen av danske skip stoppet opp en periode, men var ikke tilstrekkelig i lengden. Frem til 2001 hadde Danmark en generell avskrivningssats for driftsmidler på 30% og en skattesats for virksomhetsinntekter på 32%. Regjeringen i Danmark innførte ”erhvervsskattepakken” fra og med inntektsåret 2001 for å lette beskatningen for virksomheter. Her ble den maksimale avskrivningssats redusert til 25%, samtidig som den alminnelige selskapsskattesatsen ble redusert til 30%. Forskuddsavskrivninger ble avvirket, med unntak av for skip. For rederibransjen medførte erhvervsskattepakken ingen vesentlige endringer i beskatningen.⁷

Ettersom erhvervsskattepakken ikke medførte generelt lavere skattepliktig inntekt for rederiene på kort sikt, ville utflaggingen av nyervervede skip fortsette. På denne bakgrunn fremsatte Danmarks regjering i 2002 forslag om innføring av en særskilt rederibeskatning. Tonnageskatteloven ble vedtatt i mai 2002.⁸ Loven fikk virkning fra og med inntektsåret 2001. Det var behovet for å opprettholde den danske flåten konkurranseevne i det internasjonale markedet som var den avgjørende årsaken til innføringen av den særskilte ordningen, samtidig som stadig flere land i Europa hadde innført slike ordninger. Etter innføringen av tonnageskatteloven ville skatteprovenyet fra rederiene bli halvert, og rederiene ville således komme gunstigere ut enn etter det

⁶ Jfr. Innst.O.nr.37 (1996-1997).

⁷ Jfr. L 92: forslag til lov om beskatning av rederivirksomhed (tonnageskatteloven), bemærkninger til lovforslaget side 11.

⁸ Lov nr 264 af 08/05/2002: Lov om beskatning af rederivirksomhed (tonnageskatteloven).

gamle systemet. I tillegg ville ikke lenger skattereglene ha like stor betydning ved investeringsbeslutninger, da driftsinntektene av de eiendeler som hører inn under ordningen var fritatt for løpende beskatning. Investeringer under de alminnelige reglene måtte i større grad tilpasses de ulike inntektsskattereglene.⁹ Ved siden av innføringen av tonnasjeskatt, ble avskrivningssatsen for skip redusert fra 25% til 12% uansett om selskapet ble lignet etter tonnageskatteloven eller de alminnelige selskapsskatteregler. Dette ble gjort for at det skulle være mer attraktivt for rederiene å velge den nye særskilte ordningen. Hvis man valgte å være utenfor ordningen, kunne selskapet benytte en overgangssats på 20% det første året.

⁹ Jfr. lovforslaget bemerkninger side 7 flg.

3 Rederibeskatning – særordningenes hovedtrekk

I dette kapitlet skal jeg gjennomgå hovedtrekkene i den norske og den danske ordningen. Det vil jeg gjøre ved å ta for meg ulike problemstillinger og gjennomgå disse etter norsk og dansk rett. Ved behandlingen av dansk rett vil jeg trekke paralleller til og vise ulikheter i forhold til den norske ordningen. Dette for å unngå for mange gjentakelser. Under hver problemstilling kan det være underproblemstillinger. I disse tilfellene vil samme sammenligningsform bli benyttet.

3.1 Hvilke selskaper som kommer inn under ordningen

Norge

Det følger av sktl § 8-10 at de norske særskilte rederibeskatningsreglene gjelder for ”aksjeselskaper som er stiftet i henhold til aksjeloven og allmennaksjeselskaper som er stiftet i henhold til allmennaksjeloven (...)”. Dette betyr at det kun er aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper som er stiftet i henhold til norsk aksjelovgivning og som er registrert i Norge, som kan benytte seg av ordningen, jfr. asl/asal § 1-1. Det får den konsekvens at selskaper som har alminnelig skatteplikt til Norge etter sktl § 2-2 (1) a, men som er stiftet og registrert i utlandet, ikke kan kreve ligning etter de særskilte rederibeskatningsreglene. Innenfor skipsfarten var det mange slike selskaper, da det ofte var svært gunstig, men også til tider nødvendig, å drive virksomheten fra et lavskatteland. Selskap ble derfor opprettet i utlandet, men i realiteten styrt fra Norge. Disse selskapene har dermed alminnelige skatteplikt til Norge. Hvorvidt slike selskaper skulle innlemmes i ordningen, ble drøftet i forarbeidene til loven. Stortingets finanskomite krevde at alle selskap med alminnelig skatteplikt til Norge, også de som var stiftet og registrert i utlandet, skulle omfattes av ordningen.¹⁰ Dette ble imidlertid ikke fulgt opp av Finansdepartementet ut fra kontrollhensyn. Det ble lagt vekt på at ligningsmyndighetens mulighet til å kontrollere at utbytteutdeling blir beskattet hos selskapet er redusert når selskap registrert i utlandet ikke følger norsk aksjelovgivning. I tillegg vil bokettersyn ikke kunne foretas i utlandet, samtidig som utenlandske

¹⁰ Jfr. Innst.O.nr.81 (1995-1996) pkt 1.2.5.

myndigheter ikke vil utlevere opplysningene til norske ligningsmyndigheter.¹¹

Finanskomiteens flertall mente at departementet strammet inn reglene for mye, men godtok ordningen slik den var, forutsatt at det ble vedtatt særlige overgangsregler for utenlandsregistrerte selskaper med alminnelig skatteplikt til Norge.¹²

På lik linje med selskap som har alminnelig skatteplikt til Norge, men som er stiftet og registret i utlandet, faller også selskaper som har begrenset skatteplikt til Norge i henhold til sktl § 2-3 (1) b på grunn av fast driftssted her, utenfor ordningen. Dette følger direkte av lovteksten.

I henhold til ordlyden i § 8-10 er det kun aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper (heretter benevnt felles som aksjeselskap) som kan benytte seg av den særskilte rederibeskatningsordningen. Dette skal tolkes bokstavlig, slik at likestilte selskaper etter sktl § 10-1 og deltagerlignede selskaper ikke omfattes.¹³ Grunnen er at aksjelovens bestemmelser om utbytte og salg av aksjer sikrer at eierne blir beskattet fullt ut for all realisasjon av ubeskattet kapital. Disse regler vil således i stor utstrekning motvirke at selskapet kan foreta skjulte utbytter for å unngå utbyttebeskatning. De deltagerlignede selskaper er imidlertid viktig og hensiktsmessig selskapsformer for rederinæringen.¹⁴ Det ble derfor vedtatt at aksjeselskap innenfor ordningen kan eie de nødvendige fartøyer gjennom underliggende deltagerlignede selskap, jfr. § 8-11 (1) e-f. Inntekt fra de underliggende selskap, som blir tilordnet aksjeselskapet innenfor ordningen på bakgrunn av de alminnelige regler om deltagerligning, skal da fastsettes etter § 8-15.

Det er et vilkår for at deltagerlignede selskap, herunder NOKUS-selskaper, kan anses som en del av ordningen at de kun eier eiendeler som nevnt i § 8-11 (1) a-f, det vil si skip i fart, flyttbare innretninger til bruk i petroleumsvirksomhet, visse finansaktiva og andeler/aksjer i poolsamarbeid og deltagerlignede selskaper som lignede under

¹¹ Se Ot.prp.nr.11 (1996-1997) punkt 6.2.2.2.

¹² Jfr. Innst.O.nr.37 (1996-1997) punkt 2.1 jfr. punkt 8.4, som gir selskaper som er hjemmehørende i Norge, men registrert i utlandet, en adgang til å omgjøre selskapet til norsk selskap uten at det vil innebære beskatning.

¹³ Jfr. Ot.prp.nr.11 (1996-1997) punkt 6.2.2.2, 2. avsnitt.

¹⁴ Jfr. Woldbeck, 2000, side 170.

ordningen. Vilkåret om at aksjeselskapet må være stiftet og registrert i Norge gjelder ikke for de deltagerlignede selskapene. Det vil si at disse kan være både norsk- og utenlandsregistret, og likevel anses som en del av ordningen. Dette er fordi aksjeselskapets andel av inntektene blir tilordnet aksjeselskapet, og således underlagt aksjelovens regler for utdeling av utbytte.

Det er videre krav om at over 3% av andelene eies av aksjeselskap innenfor ordningen, jfr. § 8-11 (1) e-g jfr. § 8-11 (2), 1.pkt. Om dette vilkåret oppfylles av ett eller flere aksjeselskap innenfor ordningen, er uten betydning. Kravet til eierandel er begrunnet i at særordningen er ment å tilgodese eiere av skip. En liten eierandel i et deltagerlignet selskap som eier skip, ble ansett mer som en finansiering enn en eierandel i et skip, og burde derfor ikke kvalifisere til å anvende ordningen.¹⁵ At aksjeselskapet kan eie kun 3% av andelene/aksjene i et underliggende skipseiende selskap, og likevel lignedes etter de særlige regler, har betydning både for den skattefrie og den skattepliktige inntekt for selskapet. Dette blant annet fordi tonnasskatt kun skal beregnes av tonnasje som selskapet eier, med mindre man leier fartøyet fra utenlandske selskap, jfr. punkt 3.5.1. Det betyr at rederiselskapet kan leie inn store deler av tonnassen, være fritatt for skatt på driftsinntektene, og heller ikke betale tonnasskatt av den innleide tonnasje. Men den fritatte driftsinntekten kommer til beskatning senere ved en eventuell utdeling eller uttrede fra ordningen.

Når andelen i det deltagerlignede selskapet anses som en lovlig eiendel, er det bare den delen av det underliggende selskap som eies av aksjeselskap innenfor ordningen, som anses som en del av ordningen. Inntekten som tilordnes andre deltagere i det deltagerlignede selskapet, beskattes etter de alminnelige regler. Det deltagerlignede selskapet kan ikke selv velge å tre inn eller ut av ordningen, men må følge det andelseiende aksjeselskapet. Hvis aksjeselskapet velger å bli lignet etter de særskilte reglene, vil flere av bestemmelsene i rederibeskatningsordningen gjelde for det deltagerlignede selskapet.

¹⁵ Jfr. Ot.prp.nr.11 (1997-1997) punkt 6.2.3.4.

Danmark

For å kunne lignedes etter den danske ordningen, må rederiet oppfylle vilkårene i tonnageskatteloven § 1. I henhold til tonnageskatteloven § 1, 1.pkt. er det krav om at det danske rederiet er et selskap som er skattepliktig etter selskabsskatteloven § 1, 1.ledd nr 1-2 og 6.ledd, for at rederiet skal kunne lignedes etter den særskilte rederibeskatningsordningen. Det følger av selskabsskatteloven § 1, 1.ledd at dette for det første omfatter registrerte aksjeselskaper, jfr. nr 1, og for det andre selskaper hvor deltakerne har ubegrenset ansvar, jfr. nr 2. Det er i begge tilfeller krav om at selskapet er hjemmehørende i Danmark.

Dette vil for det første si at den danske ordningen, i motsetning til den norske, ikke skiller mellom selskaper med begrenset og ubegrenset ansvar, og for det andre at retten til å bli lignet etter den særskilte ordningen ikke er betinget av at selskapet er stiftet og registret i Danmark. Hvis utenlandske selskaper velger å flytte ledelsen til Danmark, og således bli hjemmehørende der, vil de kunne anvende ordningen på lik linje med danskregistrerte selskaper. Den danske ordningen er dermed på dette området mer lik den ordningen flertallet i Finanskomiteen fremsatte forslag om i Innst.O.nr.81 (1995-1996), men som Departementet anså som for risikabel i forhold til beskatning av utdelinger. Hvorfor danske myndigheter kunne innføre og nå praktisere en ordning som norske myndigheter anså som for risikabel, kan begrunnes i et ønske om at de selskapene som skal kunne benytte ordningen skal være sammenfallende med de selskaper som har alminnelig skatteplikt til Danmark. I tillegg har den danske ordningen ikke beskatning ved utdeling av ubeskattet kapital (se nedenfor under punkt 3.4), noe som gjør at kontrollhensynet, som Departementet i Norge la avgjørende vekt på, ikke gjør seg gjeldende på samme måte i Danmark.

Videre kan selskaper som er skattepliktige etter selskabsskatteloven § 2, 1.ledd a velge å benytte ordningen, såfremt de er hjemmehørende i en annen EU-stat, jfr. tonnageskatteloven § 1, 2.pkt. Etter selskabsskatteloven § 2 1.ledd nr 1 gjelder det selskaper som er omfattet av § 1, 1.ledd og som har et fast driftssted i Danmark. Ordningen kan således benyttes av aksjeselskaper og andelsselskaper som har begrenset skatteplikt til Danmark, og som er hjemmehørende i et EU-land. Også her skiller den danske ordningen seg fra den norske. At den danske ordningen også omfatter selskaper

hjemmehørende i et EU-land med begrenset skatteplikt til Danmark, må begrunnes i at alle de andre tilsvarende ordninger innenfor EU har samme regel, og mangel på en slik regel ville vært i strid med EF-traktatens diskrimineringsbestemmelse.

Hvis det danske rederiet inngår i et konsern, er hovedreglene at alle selskapene innenfor konsernet må velge samme beskatning, med mindre selskapene ikke har felles ledelse eller driftsorganisasjon og arbeider innenfor forskjellige forretningsområder, jfr. tonnageskatteloven § 3, 1.ledd 1. og 2.pkt. Dette er i forarbeidene begrunnet i at underskudd ikke skal kunne plasseres i et selskap utenfor ordningen og således kvalifisere til fradrag, mens overskudd plasseres i et tonnasjebeskattet selskap. Et slikt generelt krav har man ikke i den norske ordningen. Det norske aksjeselskapet kan således ha morselskap eller søsterselskap som lignes etter de alminnelige regler, uten at det diskvalifiserer til bruk av ordningen. Et unntak fra dette gjelder når rederiselskapet eier aksjer i et underliggende aksjeselskap, jfr. § 8-11 (1) g. Det er da krav om at det underliggende aksjeselskap er et selskap innenfor ordningen i henhold til § 8-10, se punkt 3.2.2. Dette gjelder imidlertid uavhengig av om selskapene er i et konsernforhold med hverandre eller ikke.

Danmark har på bakgrunn av dette strengere regler for konsern enn det Norge har. Hvorfor Norge har kunnet velge en friere løsning enn Danmark, kan være begrunnet i at særlige tilpassede vilkår og plasseringer mellom konsernselskaper uansett rammes av armlengdeprinsippet i sktl § 13-1. Det gjelder imidlertid også for danske selskaper, jfr. ligningsloven § 2, 1.ledd og tonnageskatteloven § 13. I tillegg er det etter den norske ordningen ikke adgang til å yte konsernbidrag mellom selskaper innenfor og utenfor ordningen, jfr. § 8-18 (4), samtidig som selskap innenfor ordningen ikke kan yte lån eller stille sikkerhet for skatteyttere utenfor ordningen, jfr. § 8-12. Dette innebærer at den norske ordningen har valgt andre måter å forhindre overføringer mellom konsernforbundne selskaper innenfor og utenfor ordningen, enn det den danske ordningen har.

3.2 Hvilken virksomhet selskapet kan drive og hvilke eiendeler det kan og må eie

3.2.1 Hvilken virksomhet selskapet kan drive og hvordan den skal drives

Norge

I henhold til § 8-13 (1) kan det norske selskapet ikke ”*drive annen virksomhet enn utleie og drift av egne og innleide skip eller flyttbare innretninger (...)*”. Selskap innenfor ordningen må således drive skipsfartsvirksomhet med eide eller innleide skip og flyttbare innretninger til bruk i petroleumsvirksomhet. Selskapet kan ikke drive annen virksomhet ved siden av skipsfartsvirksomheten. Begrensningen i hvilken virksomhet selskapet kan drive er begrunnet i at rederibeskatningsordningen er et særlig inntektsskattesystem som er ment å bedre konkurransevilkårene for rederivirksomhet, og at man derfor må begrense hvilke virksomhetstyper som kan benytte ordningen.

Selv om drift av flyttbare innretninger til bruk i petroleumsvirksomhet er virksomhet som faller inn under ordningen, er inntekt fra petroleumsvirksomhet etter petroleumsvirksomhetsloven direkte unntatt, jfr. § 8-13 (3). De flyttbare innretningene må således leies ut til et selskap som driver virksomhet på norsk kontinentalsokkel for at utleier skal komme inn under ordningen.¹⁶

Utleie av skip er etter § 8-13 likestilt med drift av egne skip. Dette er i forarbeidene begrunnet i at ordningen skal tilgodese eiere av skip.¹⁷ Fordelene i det alminnelige skattsystemet før skattereformen i 1992 tilgodeså alle eiere av skip, uavhengig om de brukte skipene selv eller leide dem ut. Tilsvarende skulle derfor gjelde under den særskilte rederibeskatningsordningen. Det er imidlertid en forutsetning at leieavtalen er utformet slik at leietakeren for skattemessige formål ikke anses som eier av skipet.¹⁸

Det følger videre av § 8-13 (2) at selskapet ikke kan drive virksomheten med egne ansatte. Så hvis rederiselskapet ikke leier ut skipet til et annet selskap som vil drive det

¹⁶ Jfr. Ot.prp.nr.11 (1996-1997) punkt 6.4.

¹⁷ Jfr. Ot.prp.nr.11 (1996-1997) punkt 6.3.2.

¹⁸ Jfr. Ot.prp.nr.11 (1996-1997) punkt 6.3.3.

for egen regning og risiko, må arbeidskraften således leies inn fra et selskap som ikke lignes etter de særskilte reglene.¹⁹ Ren forvaltning av eierinteresser og ordinær deltagelse i styre og selskapsmøter anses ikke som arbeidsinnsats. Forbudet mot egne ansatte er i forarbeidene begrunnet i at man da slipper grensedragningen i henhold til hvem som anses som ansatt, og i at styremedlemmer ikke skal arbeide for å øke et skattefritt overskudd ved å spare lønnskostnader.²⁰ Selskapet må da leie inn arbeidskraft, både den daglige ledelse og den nautiske og kommersielle driften av skipet, fra utenforstående selskap. Dette kan eventuelt gjøres via et morselskap eller et søsterselskap utenfor ordningen. Det er da viktig at transaksjoner mellom disse selskapene er i samsvar med armlengdeprinsippet i sktl § 13-1.

Danmark

Det er i den danske ordningen, i likhet med den norske ordningen, krav om at selskapet driver rederivirksomhet. Det følger av tonnageskatteloven § 6 og § 10, 2.ledd at rederivirksomhet her betyr transport av passasjerer og gods med eide og innleide skip, og ytelser i nær tilknytning til dette. Dette betyr at danske rederiselskaper må eie, eventuelt i tillegg leie, skip og bruke disse i transportvirksomhet for å kunne anvende den særskilte rederibeskatningsordningen. Det er videre i § 8, 1.ledd gitt en direkte avgrensning av virksomhet som ikke kommer inn under tonnageskatteloven.

Mens den norske ordningen ikke har noe krav til størrelsen av den innleide tonnasje så lenge eierkravet i § 8-11 (3) er oppfylt, og selskapet således er fritatt for løpende skatt på driftsinntekter fra all innleid tonnasje, setter tonnageskatteloven § 7 begrensninger i forhold til hvor stor innleide tonnasje selskap under den danske ordningen kan ha. Det følger av § 7, 1.ledd at hvis selskapets bruttotonnasje av innleide skip med besetning (time-charter), er større enn fire ganger den bruttotonnasje som eies av rederiet selv, skal den overskytende delen beskattes etter de alminnelige regler. Skip som leies uten besetning og skip som leies med besetning for en periode mellom ett og fem år likestilles med skip eiet av rederiet selv, jfr. § 7, 3.ledd. Denne begrensningen kan begrunnes i at det ved time-charter ofte er eieren av skipet som står for deler av

¹⁹ Jfr. Ernst & Young 1998, side 20.

²⁰ Jfr. Ot.prp.nr.11 (1996-1997) punkt 6.3.3.

driftsutgiftene, som for eksempel vedlikehold og reparasjon, slik at selskapet innenfor ordningen ikke har like store kostnader ved skipet som ved egne skip, og at time-charter ofte inngås for meget kort tid av gangen. Men selv om de to ordninger skiller seg her, fremgår det av begge ordningers forarbeider at reglene om innleid tonnasje er begrunnet i at det er meget hensiktsmessig for rederier å leie inn (deler av) tonnassen. Det vil si at samme hensyn ligger til grunn for begge regelsett, men at den danske har valgt en grense. Dette kan begrunnes i at alle andre EU-land som har tilsvarende ordninger også har en slik grense for innleid tonnasje, faktisk enda strengere.

Kravet for å kunne lignede under den særskilte ordningen er som nevnt at rederiselskapet driver transportvirksomhet med eide og innleide skip. Dette innebærer at den danske ordningen begrenser selskapets adgang til å drive utleie av skip. Dette følger direkte av tonnageskatteloven § 6, 2.ledd, som sier at selskapet kun kan drive utleie av skip hvis leietakeren bruker skipet til et formål som ville vært omfattet av tonnageskatteloven hvis selskapet hadde anvendt skipet selv. I tillegg er det begrensning for utleie av skip uten besetning i en periode på over tre år som ikke er begrunnet i midlertidig overkapasitet, da dette anses som finansiell leasing og ikke rederivirksomhet. Begrunnelsen for begrensningen av utleie under ordningen, er at man vil hindre at andre virksomheter enn rederivirksomhet blir omfattet av ordningen som følge av leiearrangementer.²¹ Etter § 22, 2.ledd må eieren av skipet innehente en årlig erklæring fra leietakeren om at skipet blir anvendt til rett formål. Dette har vist seg å være en vanskelig regel å praktisere, noe som har resultert i at det danske Skatteministeriet har vedtatt en alternativ løsning, at leietakeren erklærer at kravene i leieavtalen er oppfylt, uten at det har vist seg å være noe særlig bedre.²² En lignende begrensning for utleie av skip har man som tidligere nevnt ikke i den norske ordningen. Dette er begrunnet i at ordningen skal tilgodese eiere av skip, uavhengig av om skipet brukes selv eller leies ut.

Etter den norske ordningen er det krav om at selskapet kun driver rederivirksomhet. Dette vilkåret er mildere etter dansk rett. I henhold til tonnageskatteloven § 9 jfr § 10 3.ledd, kan selskapet drive annen virksomhet ved siden av rederivirksomheten. Det er

²¹ Jfr. regjeringens kommentarer til de danske rederiforeningers bemerkninger til lovforslaget.

²² Jfr. Jacobsen 2004, side 110 og note 6 side 111.

imidlertid kun rederidelen av den totale virksomheten som kan beskattes etter tonnageskatteloven.²³ Dette gjennomføres ved at inntekt som ikke omfattes av ordningen, blir beskattet etter de alminnelige regler, som så sammen med den tonnasjebeskattede inntekten etter tonnageskatteloven § 15 utgjør selskapets skattepliktige inntekt. Det innebærer at underskudd i den alminnelig beskattede inntekt, kan motregnes med den (alltid) positive tonnasjeskatten. Den samlede inntekten beskattes med den til enhver tid gjeldende selskapsskattesats. Her fremstår med andre ord den norske ordningen mye strengere enn den danske. Etter norsk rett kan rederiselskapet ikke drive annen virksomhet enn skipsfart, samtidig som inntekt selskapet oppebærer av lovlige eiendeler eller skattlegging ved utdeling av ubeskattet kapital ikke kan samordnes med tonnasjeskatten.²⁴

3.2.2 Hvilke eiendeler selskapet kan og må eie

Norge

Hvilke eiendeler selskapet kan eie følger av § 8-11 (1) bokstavene a-g jfr. skatteforskrift FIN § 8-11-1. Dette er med andre ord lovlige eiendeler. Eiendeler som ikke faller inn under disse bestemmelsene, er dermed ulovlige eiendeler, som kan føre til at selskapet ikke kan benytte eller må tre ut av ordningen. I tillegg til de lovlige eiendelene, følger det av § 8-11 (3) hvilke eiendeler selskapet må eie for å komme inn under ordningen. I henhold til § 8-11 (3) må selskapet enten eie fartøyer som nevnt i (1) a eller b, eller andeler/aksjer i selskaper som nevnt i (1) e-g. Det innebærer at noen av de lovlige eiendelene også er nødvendige eiendeler, og at aksjeselskapet kan tilfredsstille kravet i § 8-11 (3) ved å eie fartøy gjennom underliggende selskaper. Slikt indirekte eie kan både skje via deltagerlignede selskaper, som nevnt under punkt 3.1.1, og via andre aksjeselskaper. Ved indirekte eie gjennom et annet aksjeselskap, er det krav om at det underliggende selskap tilfredsstiller vilkårene i § 8-10, jfr. § 8-11 (1) g. Det vil si at det underliggende selskapet må være stiftet og registrert i henhold til norsk aksjelovgivning, og kreve seg lignet etter de særskilte reglene.

²³ Se forarbeidets bemerkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, punkt 4.

²⁴ Jfr. Innst.O.nr.37 (1996-1997) side 27.

Begrensningen i henhold til hvilke eiendeler selskapet kan og må eie er begrunnet i at de selskaper som kommer inn under ordningen ikke skal kunne plassere alle typer kapitalobjekter under ordningen slik at avkastningen av disse blir unntatt fra løpende beskatning.²⁵

I henhold til § 8-12 kan ikke norske selskap innenfor ordningen *”yte lån eller stille sikkerhet til fordel for skatteytere utenfor ordningen med direkte eller indirekte eierinteresser i selskapet.”* En slik fordring anses med andre ord som en ulovlig eiendel innenfor ordningen, som kan resultere i at selskapet enten ikke kan benytte ordningen før fordringen er solgt, eller at selskap innenfor ordningen må tre ut i henhold til § 8-17 (2). Bestemmelsen gjelder tilsvarende ved lån eller sikkerhetsstillelse til fordel for selskap som slik skatteyter utenfor ordningen har direkte eller indirekte eierinteresser i, eller til skatteyterens nærstående. Hva som regnes som nærstående følger av bestemmelsens 3 pkt. Oppregningen av nærstående er objektiv, det vil si at man ikke kan foreta lån eller sikkerhetsstillelse selv om man kan påvise at det ikke foreligger noen eierinteresser, men den er også uttømmende, i den forstand at andre personers nære tilknytning til skatteyter er uten betydning.

Hensikten med låneforbudet er å hindre at selskapet tar ut skjulte utbytter. Ettersom rederibeskatningsordningen er en uttaksmodell, det vil si at selskapet ikke blir beskattet for rederiinntektene før en eventuell utdeling, kunne mangelen på et slikt låneforbud resultert i at selskapet benyttet ureelle låneavtaler uten markedsmessige vilkår for å disponere selskapets midler uten at det innebærer beskatning.²⁶ Låneforbudet rammer ikke lån eller sikkerhetsstillelse mellom selskap innenfor ordningen. Hvis slike selskaper yter lån eller stiller sikkerhet til fordel for hverandre, må imidlertid disse avtalene være i overensstemmelse med armlengdeprinsippet i sktl § 13-1.

Danmark

Selskap innenfor den danske ordningen må som nevnt drive transportvirksomhet med eide og innleide skip. Skip er således en nødvendig eiendel under ordningen. Det er

²⁵ Jfr. Ot.prp.nr.11 (1996-1997) punkt 6.3.4.

²⁶ Jfr. Ot.prp.nr.11 (1996-1997) punkt 6.3.4.

imidlertid en betingelse at skipene har en bruttotonnasje på 20 t eller mer, og at skipene strategisk og forretningsmessig drives fra Danmark.

Det er i § 8, 2.ledd foretatt en avgrensning av hva som ikke kan anses som skip under tonnageskatteloven. 2.ledd omfatter ulike typer flytende innretninger, anlegg og prammer som ikke i seg selv kan danne grunnlag for beskatning under ordningen.²⁷

Hvorfor den danske ordningen begrenses til skip er ikke begrunnet i forarbeidene til loven, annet enn at den særskilte ordningen er ment å tilgodese kun transportvirksomhet og ytelser i nær tilknytning til dette. Etter den norske ordningen er flyttbare innretninger til bruk i petroleumsvirksomhet som tidligere nevnt likestilt med skip, slik at det norske selskapet kan eie kun flyttbare innretninger, eventuelt gjennom et underliggende selskap, og likevel benytte den særskilte ordningen, jfr. § 8-11 (3) jfr. § 8-11 (1) b.

Tonnageskatteloven oppstiller ingen andre krav til selskapets øvrige eiendeler. De danske selskapene kan således eie andre eiendeler ved siden av skip, uten at det påvirker adgangen til å benytte den særskilte ordningen. Men inntekt fra disse eiendelene skal beskattes etter de alminnelige regler. Den danske ordningen er dermed mer fleksibel enn den norske på dette punkt, noe som må ses i sammenheng med at de danske selskapene kan drive annen virksomhet ved siden av rederivirksomheten.

Den danske ordningen inneholder ikke et forbud mot å yte lån eller stille sikkerhet til fordel for selskaper utenfor ordningen med eierinteresser i rederiselskapet, som den norske ordningen gjør. Dette må anses begrunnet i at låneforbudet etter norsk rett skal hindre at rederiselskapet skal få benyttet ubeskattet kapital uten at dette kommer til beskatning hos selskapet eller aksjonærene. Uten et låneforbud kan man etter norsk rett risikere at rederiselskapet foretar skjulte utbytter ved å gi gunstige låneavtaler til konsernforbundne selskaper utenfor ordningen eller andre med eierinteresser i rederiselskaper. Dette er ikke like aktuelt etter dansk rett, da de danske rederiselskapene ikke blir beskattet ved utdeling av utbytte til aksjonærene (se nedenfor under punkt 3.4). De danske selskapene kan således dele ut utbytte og plassere kapital i andre selskaper uten at det innebærer beskatning. Samtidig er konsernforbundne selskaper som

²⁷ Jfr. Jacobsen 2004, side 95.

hovedregel forpliktet til å velge samme ligningsmåte, jfr. tonnageskatteloven § 3 (1). De hensyn som låneforbudet i § 8-12 er begrunnet i, gjør seg således ikke gjeldende for den danske ordningen.

3.3 Inntektsberegning under ordningen

Hovedregelen i den norske rederibeskatningsordningen er at selskap innenfor ordningen er fritatt for skatt på alminnelig inntekt som følge av skipsfarten, med mindre noe annet er uttrykkelige fastsatt, jfr. § 8-15 (1). Dette gjelder imidlertid bare så lenge overskuddet beholdes i selskapet, jfr. § 8-15 (5). Ettersom selskapet er fritatt for løpende skatt på driftsinntekter, får det heller ikke fradrag for de korresponderende driftskostnader, for eksempel leiekostnader.

Ved siden av driftsinntektene oppebærer selskapet ofte finansinntekter fra de eiendeler det har lov til å eie i henhold til § 8-11 (1). Slike finansinntekter er ikke fritatt for løpende beskatning, og skal derfor inntektsføres etter de alminnelige regler. Reglene om beskatning av finansinntekter og fradragsrett for finansutgifter, herunder valutagevinst og valutatap, blir behandlet under punkt 3.5.1 og 3.5.2. Selskapet kan videre bli beskattet hvis selskapet har en for høy egenkapitalandel. Når og hvordan dette skal skje blir behandlet under punkt 3.5.3. Til slutt vil jeg i punkt 3.5.4 se på behandlingen av driftsmidlene under ordningen, både verdistigning, avskrivninger og realisasjon.

Når jeg her gjennomgår beskatningen av det norske selskapet under ordningen, er det aksjeselskapet som vil bli behandlet, og ikke beskatningen av de underliggende deltagerlignede selskaper, selv om disse også blir lignet etter flere av ordningens særlige regler. Den inntekten som det deltagerlignede selskapet oppebærer, vil fremkomme i aksjeselskapets inntekt, da deltagerligning tilsier at det er deltagerne/aksjonærene som lignedes for selskapets inntekter, jfr. sktl § 10-41 og § 10-65. De særlige reglene som kun gjelder for de underliggende andelsselskapene, som for eksempel forholdet til fradragsbegrensingen i sktl § 10-43, vil derfor ikke bli gjennomgått i det følgende.

I likhet med den norske ordningen, beskattes ikke danske rederiselskaper for de løpende rederiinntekter, samtidig som de ikke får fradrag for driftskostnadene, jfr. tonnageskatteloven § 10 jfr. § 15. Andre inntekter selskapet oppebærer skal imidlertid

beskattes etter de alminnelige regler med en selskapsskattesats på 30%. Slike inntekter kan, som for norske selskaper, oppstå ved at selskapet har finansaktiva (se punkt 3.5.1 og punkt 3.5.2) og ved at selskapet har for høy egenkapitalandel (se punkt 3.5.3). I tillegg beskattes selskapet hvis det selger skip under ordningen (se punkt 3.5.4). Selskapet kan også ha inntekter utenfor ordningen som skal behandles etter de alminnelige regler, jfr. tonnageskatteloven § 10, 3.ledd.

3.3.1 Beskatning av finansinntekter og fradrag for finanskostnader

Norge

Norske selskaper som ligned etter rederibeskatningsordningen, kan eie enkelte finansaktiva jfr. § 8-11 (1) c-g. Plassering av inntekter fra rederivirksomheten i slike finansaktiva kan innebære finansinntekter for selskapet. Som tidligere nevnt skal selskapets finansinntekter beskattes etter de alminnelige regler, jfr. § 8-15 (2) 1. pkt. Det vil si at de samlede nettofinansinntekter blir beskattet årlig med selskapsskattesatsen på 28%. Dette er begrunnet i at det må være en viss nøytralitet i skattelovgivningen selv om man innfører en særskilt beskatning for rederiselskaper, og i at beskatning av nettofinansinntekter vil være en reell begrensning for selskapene med hensyn til forsøk på skjev kapitalisering.²⁸

I henhold til § 8-15 (2) 1.pkt anses som bruttofinansinntekter selskapets avkastning av finansaktiva, gevinster ved salg av aksjer, gevinster ved valutasvingninger (se nedenfor), samt renteinntekter. Slike renteinntekter kan blant annet komme fra bankinnskudd, men også utestående fordringer ved utleie av skip og flyttbare innretninger kan gi renteinntekter som skal anses som finansinntekter selv om driftsinntektene ved utleien er fritatt for løpende beskatning. Et unntak fra hovedregelen gjelder for gevinster ved salg av aksjer og andeler i underliggende selskaper som nevnt i § 8-11 (1) d-g. Disse skal ikke beskattes årlig sammen med de andre finansinntektene, jfr. § 8-15 (2) 3.pkt. Dette er begrunnet i at gevinster ved salg av skip og flyttbare innretninger, som selskapet må eie enten direkte eller indirekte gjennom underliggende selskaper, er fritatt for løpende beskatning, se nærmere nedenfor under punkt 3.3.4.

²⁸ Jfr. Innst.O.nr.81 (1995-1996) pkt. 1.2.5.

I bruttofinansinntekter skal det gjøres fradrag for de korresponderende kostnader og tap, jfr. § 8-15 (2) 2.pkt. Slike kostnader vil først og fremst være gjeldsrenter, men også tap ved salg av aksjer og finansaktiva omfattes. Det gjelder imidlertid en begrensning i adgangen til å trekke fra finansutgiftene, jfr. § 8-15 (2) 4.pkt. Det er fordi gjeldsrentene ofte er renter fra lån som er etablert for å finansiere kjøp av skip. Ettersom driftsinntektene fra skipsfarten er fritatt for løpende skattlegging, anses det å være i strid med skattesystemets symmetrihensyn at selskapet får fradrag for de gjeldsrentene som knytter seg til den skattefrie inntekten. Ved innføringen av den norske ordningen foreslo derfor Departementet i Ot.prp.nr.11 (1996-1997) at selskapet bare skulle få fradrag for den andel av gjeldsrentene som tilsvarer finanskapitalens andel av selskapets balanseførte totalkapital. Dette ble imidlertid ikke godtatt av finanskomiteen, som ville ha fullt fradrag for gjeldsrenter, begrunnet i selskapenes behov for en viss finansiell reserve.²⁹ Resultatet ble dermed fullt fradrag for renteutgifter, men uten mulighet for å fremføre netto finansutgifter i senere års netto finansinntekter.

Etter gjennomgang av ordningen etter noen år praksis, fant imidlertid Regjeringen at forslaget fra Finansdepartementet i Ot.prp.nr.11 var mer i tråd med skattesystemets prinsipper, og regelen om forholdsmessig fradrag for gjeldsrenter ble foreslått innført.³⁰ Til gjengjeld skulle selskapene kunne fremføre negativ finansinntekt mot senere års positive finansinntekt. Dette ble vedtatt av Stortinget og følger av § 8-15 (2) 4. – 6. pkt.

Hvis det norske selskapet har nettofinansutgifter, kan dette motregnes i de finansinntekter selskapet blir tilordnet fra det underliggende andelsselskap eller NOKUS-selskap som følge av deltagerligning. Motsatt vil nettofinansutgift fra underliggende selskaper motregnes i selskapets nettofinansinntekter. Dette følger av de alminnelige regler om deltagerligning i sktl § 10-41 og § 10-65.

Danmark

I henhold til tonnageskatteloven § 12, 1.ledd 3. pkt skal det danske selskapets nettofinansinntekter beskattes etter de alminnelige regler, i likhet med hva som følger

²⁹ Jfr. Innst.O.nr.81 (1995-1996) og Innst.O.nr.37 (1996-1997).

³⁰ Jfr. Innst.O.nr.12 (1999-2000).

etter norsk rett. Etter tonnageskatteloven § 12, 1.ledd er det kun renter av finansaktiva samt gevinst og tap oppgjort etter kursgevinstloven som anses som bruttofinansinntekter og finansutgifter. Gevinster/tap ved salg av aksjer anses ikke som finansinntekter/finansutgifter, men beskattes likevel etter de alminnelige regler.³¹

Det følger av tonnageskatteloven § 12, 1.ledd 1.pkt at selskapets finansinntekter og finansutgifter skal oppgjøres som et nettobeløp, som under den norske ordningen. Ordningene skiller seg imidlertid ved at de danske selskapene får fradrag for alle finansutgifter ved beregningen av nettofinansinntekter/-utgifter, også de som knytter seg til finansiering av skip. Hvis selskapet har nettofinansinntekter, skal disse beskattes etter de alminnelige regler som selskapsinntekt. Hvis selskapet derimot har nettofinansutgifter, skal disse fordeles forholdsmessig på den tonnasjebeskattede delen av virksomheten og den alminnelig beskattede delen. Dette fordi det bare er de finansielle utgiftene som kan henføres til den alminnelig beskattede delen av virksomheten som kan fradras. Fordelingen baseres på den regnskapsmessige verdi av egne aktiva knyttet til den tonnasjebeskattede virksomhet, og den regnskapsmessige verdi av de øvrige aktiva. Bakgrunnen for denne fordelingen må ses i sammenheng med at de danske selskapene kan drive annen virksomhet ved siden av rederivirksomheten. Finansutgiftene kan således knytte seg til de ulike virksomheter, og dermed til ulike skatteregler. Men det forklarer ikke hvorfor de danske selskapene kan trekke fra alle utgifter ved beregningen av netto finansinntekter/-utgifter, mens de norske har en begrenset adgang til å trekke fra gjeldsrenter.

Hvorfor den danske ordningen gir fradrag for alle gjeldsrenter ved beregningen av nettofinansinntekter/-utgifter, også de som knytter seg til finansiering av skip, er ikke begrunnet i forarbeidene til tonnageskatteloven. Men det kan tenkes at de danske myndigheter har lagt vekt på de samme synspunkter som finanskomiteen la vekt på ved innføringen av den norske ordningen i 1997, det vil si at rederiselskapene trenger en finansiell reserve for å kunne utjevne de til dels betydelige svingningene i markedet som preger rederivirksomheten.³² Fradrag for alle gjeldsrenter vil også kunne dempe behovet

³¹ Jfr. Jacobsen 2004, side 98.

³² Jfr. Innst.O.nr.37 (1996-1997) punkt 5.2.

for å ha en unormal høy egenkapitalandel i rederiselskapet, selv om renteutgiftene knyttet til den tonnasjebeskattede virksomheten ikke kommer til fradrag i tonnasjeskatten ilagt etter tonnageskatteloven § 15.

3.3.2 Beskatning av valutagevinster/-tap

Norge

Etter den norske ordningen anses valutagevinster/-tap som finansinntekter/-utgifter. Hvorvidt inntekter og utgifter som følge av valutasvingninger skal medregnes i nettofinansinntekter eller ikke, har vært gjenstand for atskillig diskusjon i lovens forarbeider.

Da loven ble vedtatt i 1997 var regelen at valutagevinster ikke skulle anses som skattepliktig finansinntekt, samtidig som selskapet ikke fikk fradrag for valutatap. Dette var begrunnet i at slike inntekter og utgifter var ansett å være direkte knyttet til selve skipsfartsvirksomheten.³³ Dette til tross for at Finansdepartementet i Ot.prp.nr.11 (1996-1997) rådet Stortinget til å anse all valutasvingning som skattepliktige finansinntekter. Departementets syn var for valutagevinster/-tap knyttet til finansielle aktiva begrunnet i at det var lite naturlig å skille ut valutaelementet til en særskilt behandling. Valutasvingninger knyttet til finansaktiva skulle derfor være skattepliktig. Departementet fant det imidlertid heller ikke naturlig å fordele valutagevinster/-tap etter hvorvidt de var knyttet til finansielle eiendeler og eiendeler som hører under skipsfartsvirksomheten, da dette ville være komplisert for både skatteyter og ligningsmyndighetene. Forslaget ble derfor at alle valutasvingninger skulle være skattepliktig som finansinntekt uavhengig hvilken eiendel den knyttet seg til.³⁴ Dette ble, som tidligere nevnt, ikke vedtatt av Stortinget.

I 2000 fremmet Finanskomiteen forslag om endringer i reglene om beskatning av valutagevinster/-tap i tråd med det forslag og de begrunnelser Departementet fremsatte i Ot.prp.nr.11 (1996-1997).³⁵ Etter gjeldende rett anses "(...) *gevinster som følge av*

³³ Se Innst.O.nr.81 (1995-1996) punkt 1.2.5 og Innst.O.nr.37 (1996-1997) punkt 5.2.

³⁴ Se Ot.prp.nr.11 (1996-1997) punkt 6.5.3 om valutasvingninger.

³⁵ Jfr. Innst.O.nr.12 (1999-2000) punkt 31.3.

kurssvingninger på valuta (...)” som skattepliktig finansinntekt, jfr. § 8-15 (2) 1.pkt. Tilsvarende får selskapene fradrag for valutatap, jfr. 2.pkt.

Ved avgjørelsen av hva som anses som skattepliktig valutagevinst eller fradragsberettiget valutatap, må man skille mellom valutagevinster som skattemessig behandles særskilt i det ordinære skattesystemet, og gevinster som er en følge av realisasjon av selskapets aktiva, enten det er skip og andre driftsmidler som er direkte knyttet til skipsfartsvirksomheten eller finansaktiva. Det er fordi skatteplikten for valutaelement som er knyttet til selskapets eiendeler, herunder aksjer, følger skatteplikten for vedkomne eiendel. Valutasvingninger ved salg av skip er skattefrie som driftsinntekt i likhet med gevinsten ved salget av skipet (skattlegging av slike gevinster er utsatt til en eventuell utdeling eller til uttreden av ordningen). Valutasvingninger ved salg av finansielle eiendeler hvis gevinst er skattepliktig finansinntekt, skal skattlegges som en del av gevinsten.³⁶ Valutaelementer som skal skilles ut til særlig behandling i det ordinære skattesystemet, for eksempel avhendelse eller innfrielse av valutabelholdninger, pengefordringer og gjeld i utenlandsk valuta, skal derimot anses som valutagevinster/-tap og påvirker således nettofinansinntekt/-utgift. Dette gjelder selv om for eksempel gjeld i utenlandsk valuta er etablert for å finansiere kjøp av skip.

Danmark

Når det gjelder valutagevinster og valutatap som danske rederiselskaper oppbærer, følger det av tonnageskatteloven § 12, 1.ledd 2.pkt at valutagevinster/-tap skal holdes utenfor beregningen av netto finansinntekter/-utgifter. I stedet skal valutasvingninger følge reglene som gjelder for beregning og fordeling av nettofinansutgifter. Valget av beregningsmetoden er i forarbeidene begrunnet i at rederinæringen er svært følsom overfor svingninger i valutakursene, spesielt fordi mange av selskapets skip og driftsmidler er finansiert i utenlandsk valuta.³⁷

Man skal således beregne selskapets valutagevinster og valutatap som et nettobeløp, og så fordele nettovalutagevinst/-tap forholdsmessig etter den regnskapsmessige verdi av

³⁶ Jfr. Woldbeck 2000, side 346.

³⁷ Jfr. lovforslagets bemerkninger til de enkelte lovbestemmelser punkt 4.3.

aktiva knyttet til den tonnasjebeskatte virksomheten og den regnskapsmessige verdi av selskapets øvrige aktiva. Dette innebærer at så vel nettovalutagevinst som nettovalutatap skal fordeles forholdsmessig mellom den tonnasjebeskatte delen av virksomheten og den alminnelig beskattede delen hvis selskapet driver blandet virksomhet. Den delen av en nettovalutagevinst som henføres til den tonnasjebeskatte delen av virksomheten, undergis tonnasjebeskatning, og er således fritatt fra beskatning som driftsinntekt.³⁸ Hvis selskapet kun driver tonnasjebeskattet virksomhet, noe som imidlertid nok er sjelden i Danmark, innebærer dette at nettovalutagevinst ikke blir gjenstand for beskatning, mens et nettovalutatap ikke kommer til fradrag. Et eksempel kan belyse reglene nærmere:

Et selskap driver både tonnasjebeskattet virksomhet og virksomhet etter de alminnelige regler. Fordelingen av aktiva knyttet til de ulike virksomhetsdelene er 50/50. Selskapet har nettofinansutgifter på 200 og nettovalutagevinst på 300. Etter gjeldende regler skal 100 av nettofinansutgifter og 150 av nettovalutagevinst henføres til den tonnasjebeskatte delen, og tilsvarende til den alminnelig beskattede delen. Skattepliktig selskapsinntekt for selskapet blir da 50. Hadde man ansett valutagevinsten som en del av finansinntektene, ville resultatet blitt nettofinansinntekt på 100, som ville kommet til beskatning i sin helhet som selskapsinntekt, da det kun er nettofinansutgifter som fordeles mellom den tonnasjebeskatte virksomheten og alminnelig beskattet virksomhet.

Hvis selskapet ovenfor kun driver rederivirksomhet, slik de norske rederiselskapene må, vil nettovalutagevinst (300) være fritatt for beskatning som driftsinntekt. Nettofinansutgifter (200) vil imidlertid ikke komme til fradrag. Dette samsvarer med de regler den norske ordningen hadde før endringen i 2000. Etter gjeldende norske regler ville selskapet i eksempelet fått minimum 100 i nettofinansinntekt (selskapet får kun fradrag for en forholdsmessig del av renteutgiftene), som måtte beskattes etter de alminnelige regler. Dette gjør at de danske selskapene, enten de har blandet virksomhet eller ikke, kommer vesentlig bedre ut enn de norske når det gjelder beskatning av valutagevinster/-tap. Bakgrunnen for denne forskjellen ligger i at de danske selskapene

³⁸ Jfr. Jacobsen 2004, side 99.

som oftest driver annen virksomhet ved siden av rederivirksomheten. Hvis valutagevinster/-tap skulle medregnes i nettofinansinntekter/-utgifter, kunne man risikere at en valutagevinst ett år ville komme til beskatning etter de alminnelige regler, mens et valutatap året etter ikke ville komme (fullstendig) til fradrag.³⁹

3.3.3 Høy egenkapitalandel

Ettersom rederiselskapene innenfor ordningene ikke får fradrag for renteutgifter i tonnasjeskatten under ordningen, kan det være attraktivt å plassere en stor andel av egenkapitalen i det tonnasjebeskattede selskapet, mens opplåningen skjer hos aksjonærer utenfor ordningen. For å hindre slik ”tykk kapitalisering” eller overkapitalisering, har både Norge og Danmark innført regler om inntektsføring ved høy egenkapitalandel for selskaper under rederibeskatningsordningen. En slik begrensning reduserer muligheten for rederiene til å tilordne renteutgifter som reelt er knyttet til skipsinvesteringer til virksomheter som beskattes ordinært for å få fradrag for renteutgiftene i normalt beskattede inntekter.

Norge

Etter norsk rett følger dette av § 8-15 (7). I henhold til denne bestemmelsen skal selskap innenfor rederibeskatningsordningen inntektsføre et beløp tilsvarende den delen av egenkapitalen som overstiger 50% av summen av gjeld og egenkapital i henhold til balansen i årsregnskapet, multiplisert med en normrente. Det betyr at egenkapitalen ikke kan være høyere enn gjelden uten at det innebærer beskatning. Ved fastsettelsen av egenkapitalens andel av totalkapitalen er det de regnskapsmessige tall som skal legges til grunn, begrunnet i at det er det mest hensiktsmessige for både rederiselskapene og ligningsmyndigheten. Dette til tross for at de regnskapsmessige verdier kan være lavere enn markedsverdien.⁴⁰ Normrenten følger av skatteforskrift FIN § 8-15-1, og er fra og med inntektsåret 2001 på 6,7%. Den inntekten som fremkommer etter dette, skal anses som skattepliktig finansinntekt etter § 8-15 (2). Det innebærer at netto finansutgifter kan fradras i inntektsberegning ved høy egenkapitalandel.

³⁹ Jfr. lovforslagets bemerkninger til de enkelte bestemmelser punkt 4.3.

⁴⁰ Jfr. Ot.prp.nr.11 (1996-1997) punkt 6.5.4.2.

Da tonnasjebeskatningen ble innført i 1997 var grensen for egenkapitalandelen 70% av den totale balanseførte kapital. Dette ble endret da man i 2000 innførte forholdsmessig fradrag for renteutgifter. Ettersom selskapene innenfor ordningen ikke lenger fikk fradrag for renteutgifter knyttet til investering av skip, var det etter lovendringen svært attraktivt for investorer utenfor ordningen å låne penger for så å plassere kapitalen som egenkapital i selskap innenfor ordningen. Det ville gi fullt rentefradrag for aksjonæren til tross for de nye reglene. Ved å senke grensen for egenkapitalandelen til 50%, hindret man slik kanalisering av egenkapital.⁴¹

Danmark

I den danske ordningen følger regelen om inntektsføring ved høy egenkapitalandel av tonnageskatteloven § 14. I henhold til denne bestemmelsen skal rederiselskapet beskattes for en beregnet fiktiv renteinntekt hvis selskapets gjeld er mindre enn halvparten av selskapets egenkapital. Det gir et forhold på 2:1 for egenkapitalen, det vil si at selskapet kan ha en egenkapitalandel på ca 67% uten at det innebærer beskatning. Gjeld og egenkapital baseres på de regnskapsmessige verdier i årsregnskapet. Den overskytende del skal multipliseres med en kapitalavkastssats i henhold til virksomhedsskattelovens § 9. For 2003 var denne på 5%. Den beregnede rentekorreksjonen skal tillegges den skattepliktige inntekt for rederiselskapet. Samtidig skal rentekorreksjonen fragå i beregningen av netto finansinntekter/-utgifter, da renteinntekt av egenkapitalen inngår i brutto finansinntekter. Dette for å hindre dobbelbeskatning av renteinntektene av egenkapitalen.

Den norske og den danske ordningen skiller seg således på dette punkt. Mens den norske ordningen setter en grense for selskapets egenkapitalandel på 50% av totalkapitalen, kan danske selskaper ha en egenkapitalandel på ca 67% av totalkapitalen. Det innebærer at det den danske ordningen er mer sammenfallende med den egenkapitalandelen som Norge hadde ved innføringen av ordningen. Denne forskjellen må kunne begrunnes i at den danske ordningen gir fullt fradrag for gjeldsrenter ved beregningen av netto finansinntekter/-utgifter, og at det da ikke er like aktuelt for selskapene å kanalisere egenkapitalen til selskaper innenfor ordningen, og gjelden til

⁴¹ Jfr. Innst.O.nr.12 (1999-2000) punkt 31.1 jfr. Ot.prp.nr.1 (1998-1999) punkt 3.3.

selskaper utenfor ordningen. Men det er likevel nødvendig med et visst krav til egenkapitalandelen, da selskapene ikke får fradrag for renteutgifter tilknyttet den tonnasjebeskattede delen av virksomheten.

3.3.4 Avskrivning og realisasjon av driftsmidler

Norge

Flere av de eiendeler selskap innenfor ordningen har lov til å eie, hadde utenfor ordningen vært gjenstand for avskrivning etter de alminnelige regler i sktl § 14-40 flg. Dette gjelder imidlertid ikke under ordningen. Som en følge av at driftsinntektene er fritatt for løpende beskatning, får selskapet heller ikke fradrag for de korresponderende kostnader, inkludert avskrivninger. Dette følger ikke direkte av lovteksten, men er forutsatt i § 8-15 (1). Avskrivningssaldoen til eiendeler som eksisterende selskaper tar med seg inn under ordningen, faller således bort ved inntreden. De foretatte avskrivninger, som overstiger det reelle verdifallet på eiendelen, blir beskattet ved inntreden i ordningen. Dette blir nærmere behandlet under punkt 3.6.

Hvis selskapet velger å realisere skip og flyttbare innretninger under ordningen, vil dette ikke utløse umiddelbar skatteplikt av en eventuell gevinst, jfr. § 8-15 (1). Man får således en utsatt beskatning av gevinsten, samtidig som et tap ikke gir direkte fradragsrett. Gevinsten kommer først til beskatning hvis selskapet velger å dele ut den ubeskattede kapitalen som utbytte, eller ved uttreden fra ordningen. Den samme utsatte beskatningen gjelder og ved realisasjon av andeler og aksjer i underliggende selskaper det har lov til å eie etter § 8-11 (1) d-g, jfr. § 8-15 (2) 3.pkt. Dette er i forarbeidene begrunnet i at salg av andel og aksjer i underliggende selskap i stor utstrekning har samme virkning som salg av skip i direkte eie, ettersom de nødvendige fartøyer kan eies gjennom underliggende selskaper.⁴² Det ble således lagt avgjørende vekt på hensynet til sammenhengen mellom reglene under ordningen.

Ved salg av de eiendeler som selskapet må eie i henhold til § 8-11 (3), kan det hende at selskapet ikke lenger tilfredsstiller kravet for å bli lignet under ordningen. For å unngå å måtte tre ut av ordningen, må selskapet reinvestere i nye skip og flyttbare innretninger,

⁴² Jfr. Ot.prp.nr.11 (1996-1997) punkt 6.5.2 jfr. punkt 6.2.3.6, 6.2.4.5 og 6.2.5.5.

eller aksjer og andeler i underliggende selskaper, jfr. § 8-11 (4). Det samme gjelder hvis underliggende selskaper selger de nødvendige eiendeler, jfr. (5).

Danmark

I motsetning til den norske ordningen, skal selskapets avskrivningssaldoer videreføres under ordningen i særlige overgangssaldoer, jfr. tonnageskatteloven § 16, 1.ledd. Det er imidlertid kun saldoen for de eiendeler som anses som lovlige eiendeler under ordningen som skal videreføres, og det skal skje til regnskapsmessig verdi. Før inntreden i ordningen kan selskapet ha fått fradrag for skattemessige avskrivninger som overstiger det reelle verdifallet på eiendelene. Disse fradragene har redusert skattepliktig inntekt for selskapet, og denne inntekten skal således komme til beskatning på et senere tidspunkt, for eksempel ved salg av eiendelen. Overføring av avskrivningssaldoer til overgangssaldoer er begrunnet i at selskapet ikke skal bli beskattet for den utsatte skatten ved inntreden i ordningen. Men denne videreføringen innebærer også at disse utsatte skattene kommer til beskatning hvis selskapet senere selger eiendelen, eller selskapet endrer virksomheten eller avvikler den helt.⁴³ Overgangssaldoenes betydning ved uttreden behandles under punkt 3.7.

Skip og andre lovlige eiendeler som selskapet erverver under ordningen skal plasseres på særlige utligningssaldoer, jfr. § 16, 2.ledd. Dette gjøres for å skille de aktiva som selskapet hadde før inntreden i ordningen fra de aktiva som erverves under ordningen, ettersom det bare er aktiva på overgangssaldoene som har vært gjenstand for avskrivning og således kan ha utsatte skatter som senere skal komme til beskatning.

De eiendeler som inngår på de særlige overgangssaldoer og utligningssaldoer skal avskrives årlig med den maksimale avskrivningssats som følger av avskrivningsloven, jfr. tonnageskatteloven § 16, 3.ledd 3. pkt. Denne er for skip på 12%, og for andre eiendeler på 25%. Denne avskrivningen skal ikke komme til fradrag verken i tonnasjeskatten eller annen inntekt selskaper oppebærer, jfr. 5. pkt.

⁴³ Jfr. lovforslagets bemerkninger til de enkelte bestemmelser, punkt 5.

Hvis selskapet realiserer skip under ordningen, vil disse bli beskattet løpende på lik linje som finansinntekter, jfr. tonnageskatteloven § 18. Dette skiller seg fra den norske ordningen. Etter norsk rett vil gevinster ved salg av skip være ”skattefrie” frem til en eventuell utdeling eller uttreden, jfr. § 8-15 (1). Hvorfor den danske ordningen har en slik umiddelbar beskatning av gevinster ved salg av skip er i forarbeidene begrunnet i at rederibeskatningsordningen skal lette beskatningen av inntekt ved drift av skip, og ikke reelle gevinster ved kjøp og salg av skip.⁴⁴ Skip kan være særlige investeringsobjekter, og det er ikke slik virksomhet som ordningen skal tilgodese. Denne regelen må ses i sammenheng med at den danske ordningen har endelig skattefrihet. Dette gjør seg således ikke gjeldende på samme måte i den norske ordningen, ettersom denne er en ordning med utsatt skatt. Gevinster ved kjøp og salg av skip vil i den norske ordningen uansett komme til beskatning, enten ved utdeling eller uttreden.

3.4 Beskatning av selskap ved utdeling av overskudd

Norge

Det følger av det som er sagt ovenfor at de norske rederiselskapene blir beskattet for de skattefrie driftsinntektene hvis de velger å dele overskuddet ut til aksjonærene eller benytte det på en annen måte. Det vil si at det bare er skattefrihet for selskapet hvis driftsinntektene beholdes i selskapet. Inntektsføring av utbytteutdelinger er regulert i § 8-15 (5). Denne beskatningen kan begrunnes i at en skattefrihet på selskapets hånd ved utdeling av utbytte, ville etter de alminnelige skatterettslige regler resultert i at inntekten ble total skattefri, ettersom aksjonærene får godtgjørelse for skatt betalt på aksjeutbytte, jfr. sktl § 10-12.

Et unntak fra hovedregelen følger av 6. ledd, som sier at utbytte fra et aksjeselskap innenfor ordningen til et annet aksjeselskap innenfor ordningen er fritatt fra beskatning. Utdelingsbeskatningen skal således hindre at skattefrie inntekter blir delt ut til skatteyttere utenfor ordningen, det vil si at fortjenesten tas ut av ordningen, uten at de blir gjenstand for beskatning.⁴⁵

⁴⁴ Jfr. Regjeringens bemerkninger til rederiforeningenes kommentarer under høringen av lovforslaget.

⁴⁵ Jfr. Woldbeck 2000, side 352.

Det er kun utdeling av ubeskattet kapital som utløser inntektsberegning av aksjeselskapet, da beskatning av allerede beskattet inntekt ville innebære dobbelbeskatning. Det er derfor viktig å kunne skille mellom hvilken kapital som allerede er beskattet og hvilken som er ubeskattet.

Dette gjøres ved at selskapet ved inntreden i ordningen må opprette en konto for skattlagt inntekt, jfr. § 8-15 (3). Åpningssaldoen på kontoen vil for alle selskaper, både nyetablerte og eksisterende, være selskapets totale egenkapital med fradrag for innbetalt aksjekapital og overkurs. For nyetablerte selskaper er åpningssaldoen således null. For eksisterende selskaper som krever seg lignet etter de særlige reglene, må åpningssaldoen korrigeres for ”*egenkapitalandelen av netto midlertidige forskjeller mellom skattemessige og regnskapsmessige verdier*”. Dette gjøres fordi kontoen enten må økes eller minskes med det skattemessige oppgjør som foretas ved inntreden i ordningen, se punkt 3.6. Mens selskapet er under ordningen skal all skattlagt inntekt legges til kontoen, mens eventuelle utdelinger og utlignet skatt skal trekkes fra, jfr. 3.ledd 3.og 4.pkt. På denne måte har selskapet alltid kontroll på om den tilbakeholdte kapitalen er beskattet eller ikke.

Når selskapet skal dele ut utbytte, må man avgjøre om det er beskattet eller ubeskattet inntekt som først skal anses som utbetalt. Dette er regulert i § 8-15 (5) bokstav b. Det følger av denne bestemmelsen at man skal anse utdelingen først tatt fra kontoen for skattlagt inntekt. Dette er i forarbeidene begrunnet i at det er den minst kompliserte løsningen for skatteyterne og ligningsmyndighetene.⁴⁶ Hele utdelingen blir således fradratt kontoen for skattlagt inntekt, og beskattet på selskapets hånd i den utstrekning kontoen blir negativ. Denne fremgangsmåte gjør at selskapet har en mulighet til å bestemme tidfestningen av beskatningen av selskapet, ved å vente med å dele ut utbytte til kontoen for skattlagt inntekt dekker utdelingen.

Hvis selskapet deler ut ubeskattet kapital, følger det av 5.ledd bokstav a at selskapet skal inntektsføre et bruttobeløp som etter at utlignet skatt er trukket fra svarer til utdelingen. At departementet valgte å beskatte utdelt utbytte etter en bruttometode, er

⁴⁶ Jfr. Ot.prp.nr.11 (1996-1997) punkt 6.5.5.3 og Woldbeck 2000, side 353.

begrunnet i at rederiselskapene skal likestilles med selskap utenfor ordningen. Etter de alminnelige reglene må et selskap tjene 100 for å kunne gi 72 i utbytte. Hvis rederiselskapet innenfor ordningen vil gi 72 i utbytte, må det skattlegges for 28, slik at det til sammen skattlegges for en inntekt på 100. Først da samsvarer reglene innenfor ordningen med de alminnelige reglene.⁴⁷

Danmark

Hvis det danske selskapet tar den ubeskattede inntekten ut av selskapet, enten ved å dele den ut til eierselskapet eller ved å investere den i andre virksomheter, foretas det ingen beskatning på selskapets hånd, selv om det blir delt ut til skatteyttere utenfor ordningen. Derimot skjer det en beskatning av aksjonæren hvis selskapet deler ut utbytte til personlige aksjonærer. At dette skal beskattes følger av de alminnelige selskapsskatterettslige regler, og har ingenting med at selskapet er under den særskilte rederibeskatningsordningen å gjøre.⁴⁸ Dette gjør at de danske rederiselskapene, i motsetning til de norske, i stor utstrekning kan disponere de ubeskattede midlene, uten at det innebærer beskatning. At de danske selskapene ikke blir beskattet ved utdeling av ubeskattet kapital innebærer, sammen med behandlingen av selskapet ved uttreden av ordningen, at den danske ordningen har endelig skattefrihet.

3.5 Tonnasjeskatt – satser og innholdet i nettotonnasjen

Ettersom rederiselskapene under den norske og den danske ordningen ikke skattelegges for de løpende inntekter av skipsfartsvirksomheten, må de i stedet betale en løpende skatt for nettotonnasjen i selskapet. Som jeg har vært inne på tidligere er den norske ordningen er utsatt skattemodell, mens den danske er en ordning med endelig skattefrihet. Tonnasjeskatten blir således en erstatning for den skatten de danske selskapene slipper å betale på løpende inntekter, mens den for de norske selskapene blir en tilleggsomkostning ettersom den løpende beskatningen bare er utsatt til en eventuell udeling eller uttreden. Men rentefordelen ved utsatt beskatning er klart høyere enn den tonnasjeskatten selskap innenfor den norske ordningen må betale.

⁴⁷ Se Ot.prp.nr.11 (1996-1997) punkt 6.5.5.3.

⁴⁸ Jfr. kildeskatteloven afsnit VI, om indeholdelse i aktieudbytte med mer, §§ 65 flg.

3.5.1 Skal både eide og innleide fartøyer medberegnes i tonnasjeskatten?

Norge

I henhold til § 8-16 (1) 1. pkt. skal selskap innenfor den norske ordningen betale en årlig skatt til staten for de skip og flyttbare innretninger som selskapet eier. Skatten knytter seg til selskapets skip og flyttbare innretninger, og ikke til om selskapet faktisk har inntekter. Hvis fartøyet selskapet eier er leiet ut, skal det likevel være med i beregningen.

Det følger videre av 3. pkt at selskapet i visse tilfeller skal svare skatt av innleide skip og flyttbare innretninger. Det gjelder når utleier ikke er skattpliktig til Norge for leieinntekten, det vil si når skipet eller innretningen leies fra et selskap hjemmehørende i utlandet. Det er begrunnet i at skatteytere som er hjemmehørende i Norge enten må betale alminnelige inntektsskatt av leieinntektene hvis selskapet er utenfor ordningen, eller tonnasjeskatt av skipet hvis selskapet er innenfor ordningen. En medberegning av disse fartøyene i tonnasjeskatten for leietaker ville da medført dobbelbeskatning. Hvis et norsk selskap som har leid inn skip fra utlandet videreleier skipet eller innretningen til et annet selskap innenfor ordningen, er det den som leier skipet/innretningen fra det utenlandske selskapet som skal svare tonnasjeskatten, jfr. skatteforskrift FIN § 8-16-1 (3) 2.pkt.

Hvis selskapet eier skip gjennom underliggende selskaper som deltagerlignes, er det deltageren som skal skattlegges for tonnasjen. Skatten beregnes hos det underliggende selskapet som om dette var skatteyter, for så å bli fordelt på deltagerne/aksjonærene, jfr. sktl §§ 10-41 og 10-65 jfr. § 8-16 (1) 4. pkt.

Danmark

Etter tonnageskatteloven § 15 1.ledd skal også selskap innenfor den danske rederibeskatningsordningen betale en årlig tonnasjeskatt fra de skip selskapet eier. I tillegg skal selskapet i stor utstrekning svare tonnasjeskatt av den innleide tonnasje. Det er imidlertid kun skip som er omfattet av tonnageskatteloven som skal inngå i beregningen. Det betyr at det bare skip som har en bruttotonnasje på 20 tonn eller mer, og som strategisk og forretningsmessig drives fra Danmark som skal medberegnes, jfr. § 6, 1.ledd 2 pkt. Hvilke innleide skip som anses som en del av ordningen følger av

tonnageskatteloven § 7 (se ovenfor under punkt 3.2). Inntekt fra den innleide tonnasje som overstiger kravet i § 7, 1.ledd, skal beskattes etter de alminnelige regler, og denne tonnasjen vil således ikke være med i beregningen av tonnasjeskatten. Den innleide tonnasje som omfattes av tonnageskatteloven skal derimot være med i beregningen, noe som kan innebære en dobbeltbeskatning av denne tonnasjen, hvis utleier er hjemmehørende i Danmark og således må betale skatt av leieinntektene eller tonnasjeskatt av fartøyet.

Ved håndteringen av innleide skip er det således et skille mellom den norske og den danske ordningen. Mens den norske legger avgjørende vekt på hvem som eier fartøyet, er det for de danske selskapene avgjørende om fartøyet er en lovlig eiendel under tonnageskatteloven eller ikke. Alle fartøyer som omfattes av tonnageskatteloven skal være med i beregningen av tonnasjeskatten, selv om det kan innebære dobbelbeskatning av den innleide tonnasje. De norske selskapene skal derimot ikke medberegne innleid tonnasje, selv om dette er lovlige eiendeler under ordningen, når eier av fartøyet er skattepliktig til Norge.

3.5.2 Skal fartøyer som ikke blir benyttet i hele eller deler av året medregnes?

Norge

Det kan oppstå tilfeller der skipene selskapet eier eller leier ikke blir benyttet gjennom hele inntektsåret, for eksempel på grunn av reparasjoner, vedlikehold eller ved opplag. Det følger av forarbeidene til den norske ordningen at tonnasjeskatten skal beregnes per dag selskapet eier skipet.⁴⁹ Det kunne tilsi at tonnasjeskatten skal beregnes av all nettotonnasje, uavhengig av om skipet eller innretningen blir benyttet eller ikke. Dette er også utgangspunktet etter gjeldende rett. Et unntak gjelder imidlertid hvis skipet eller den flyttbare innretningen ikke blir benyttet i en sammenhengende periode på mer enn tre måneder. Hvis så er tilfelle, skal det ikke svares tonnasjeskatt for den perioden skipet eller innretningen ikke har vært i drift, jfr. skatteforskrift FIN § 8-16-1 (1) 2.pkt.

Ved erverv av fartøyer i inntekståret skal tonnasjeskatt kun beregnes fra og med leveringstidspunktet. Tilsvarende gjelder ved realisasjon av fartøyer, det vil si at

⁴⁹ Jfr. Ot.prp.nr.11 (1996-1997) punkt 6.6.3.2.

tonnasjeskatten beregnes frem til realisasjonstidspunktet, jfr. skatteforskrift FIN § 8-16-1 (2). Ved salg av skip er det imidlertid en forutsetning for beregning av tonnasjeskatt at selskapet oppfyller vilkårene for ligning under ordningen i realisasjonsåret. Det betyr at selskapet enten må ha andre nødvendige eiendeler i tillegg til det realiserte skipet, eller at selskapet reinvesterer i nytt skip innen fristen i § 8-11 (4).

Danmark

Hovedregelen etter tonnageskatteloven § 15 er at all tonnasje skal medregnes, uansett om den er i drift eller ikke. Tonnasjeskatten fastsettes per påbegynte døgn. Noe lignende unntak som gjelder etter den norske ordningen, finnes imidlertid ikke for de danske rederiselskapene. Så selv om noen av skipene har vært ute av drift over en lengre periode, skal de medregnes i beskatningen av nettotonnasjen. Hvorfor det ikke er unntak for lengre opphold er ikke begrunnet i forarbeidene.

3.5.3 Satser for tonnasjeskatten

Norge

Tonnasjeskatten beregnes separat for hvert enkelt fartøy. Satsene for tonnasjeskatten fastsettes i Stortingets årlige skattevedtak. I henhold til ssv § 5-1 er satsene for 2004 som følgende:

0 kr for de første 1.000 NT, deretter

50 kr pr. dag pr. 1.000 NT opp til 10.000 NT, deretter

33 kr pr. dag pr. 1.000 NT opp til 25.000 NT, deretter

16 kr pr. dag pr. 1.000 NT.

For et skip på 10 000 NT utgjør dette $(kr\ 50 \times 9) = kr\ 450 \times 365 = kr\ 164\ 250$ per år i tonnasjeskatt, forutsatt at skipet ikke er ute av drift i en periode på tre måneder eller mer.

I disse satsene kan det gjøres reduksjon for skip og flyttbare innretninger som tilfredsstiller visse miljøkrav fastsatt av Sjøfartsdirektoratet. Reduksjonene følger av skatteforskrift FIN § 8-16-10 flg, og ble vedtatt i 2000. I henhold til disse bestemmelsene kan tonnasjeskatten reduseres med inntil 25% hvis miljøkravene er

tilfredsstilt, men den gjennomsnittelige reduksjonen ligger på 5 til 10% i henhold til tall fra SfS.

Da den særskilte rederibeskatningsordningen ble innført fra og med inntektsåret 1996 var tonnasjeskattesatsene betydelig lavere enn de er i dag. For et skip på 10 000 NT utgjorde tonnasjeskatten da kr 59 130. Satsene økte de påfølgende år, med en topp i 2000. Da var satsene blitt firedoblet i forhold til utgangspunktet. Årsaken til denne økningen var at Stortinget fant skattenivået for rederinæringen svært lav, og at dette i det store og hele var til fordel for de rikeste personene i landet.⁵⁰ Satsene ble imidlertid redusert med 30% i 2002 til de satser som gjelder i dag, men satsene er fremdeles nesten tre ganger høyere enn de var da ordningen ble innført.

Danmark

Tonnasjeskatten under den danske ordningen beregnes for hvert enkelt skip, som i den norske ordningen, men det beløp som fremkommer ved bruk av de gjeldende satser, utgjør ikke tonnasjeskatten, men den skattepliktige inntekt for selskapet. Denne skal så beskattes med den alminnelige selskapsskattesats. For de danske rederiselskapene følger satsene av tonnageskatteloven § 15, 1.ledd, og er som følgende:

7 kr pr. døgn pr. 100 NT til og med 1.000 NT

5 kr pr. døgn pr. 100 NT fra 1.001 til og med 10.000 NT

3 kr pr. døgn pr. 100 NT fra 10.001 til og med 25.000 NT

2 kr pr. døgn pr. 100 NT for mer enn 25.000 NT

For et skip på 10 000 NT utgjør tonnasjeskatten $(kr\ 7 \times 10) + (kr\ 5 \times 90) = kr\ 520 \times 365$
 $= kr\ 189\ 800 \times 0,30 = kr\ 56\ 940$ i tonnasjeskatt per år.

Danmark har i motsetning til Norge ingen miljødifferensiering av tonnasjeskatten. Satsene for tonnasjeskattesatsene har imidlertid ligget i ro fra og med innføringen av

⁵⁰ Jfr. Woldbeck 2000, side 385.

ordningen i 2002. Begrunnelsen for valget av disse satsene var at de svarte til det nivået andre land hadde i sine tonnasjeskatteordninger.⁵¹

På bakgrunn av disse tabellene, kan man se at tonnasjeskatten i Danmark er vesentlig lavere enn i Norge, selv om satsene er tilnærmet like. Forskjellen ligger i at det beløp som fremkommer ved beregning etter de norske regler utgjør selskapets skatt, mens det i den danske ordningen utgjør skattepliktige inntekt som skal beskattes med den alminnelige selskapsskattesats. Den norske og den danske ordningen skiller seg også ved at de danske selskapene skal samordne tonnasjeskatten med andre inntekter selskapet oppebærer, noe de norske selskapene ikke kan.

3.6 Inntreden i ordningen

Norge

Vi har sett ovenfor at rederibeskatningsordningen gir betydelige skattemessige fordeler i forhold til de alminnelige regler. For å hindre at selskapene utnytter ordningen, både ved å vente med å tre inn for å benytte maksimal avskrivning før inntreden og ved å tre inn og ut av ordningen basert på selskapets årsresultat, har man måttet innføre en inntredelsesbeskatning. Den skattemessige behandlingen av selskapet ved inntreden vil avhenge av om selskapet er nyetablert, eller om det er et eksisterende selskap som trer inn i ordningen.

Da ordningen trådte i kraft i 1997, hadde eksisterende selskaper mulighet til å tre inn i ordningen innen inntektsåret 1997 uten at det skulle innebære noen beskatning. Det ga med andre ord selskapet en anledning til å utsette beskatningen av ubeskattet kapital til en eventuell utdeling eller senere uttreden av ordningen.⁵² Selskaper som ikke valgte å tre inn i ordningen ved ikrafttreddelsen av loven, eller som ble stiftet etter 1996, har hatt en god mulighet til selv å bestemme når de vil gå inn i ordningen, ved å vente med å kreve seg lignet etter de særskilte reglene. Dette kan være hensiktsmessig for selskapene, da de kan avskrive skipene maksimalt i noen år før de velger å benytte ordningen. Etter inntreden forsvinner avskrivningssaldoene, ettersom man under

⁵¹ Jfr. forarbeidets bemerkninger til lovforslagets bestemmelser punkt 4.1.

⁵² Jfr. Ot.prp.nr.11 (1996-1997) punkt 6.8.2.

ordningen ikke får fradrag for avskrivninger. Det kan derfor være en stor fordel for selskapene å benytte seg av avskrivningsmuligheten i noen år før inntreden, ettersom avskrivningssatsen for skip de første årene er høyere enn det reelle verdifallet. Denne muligheten ville myndighetene forhindre. Dette ble gjort ved at selskap som velger å benytte ordningen, må inntektsføre de skattemessige avskrivninger som overstiger det reelle verditapet, jfr. § 8-14 (3), 1. og 2.pkt. Dette gjelder imidlertid kun de meravskrivninger som er foretatt etter at ordningen trådte i kraft, jfr. 3.pkt., da det kun er disse som kan være utslag av tilpasninger fra selskapets side.

Hvis selskapet ved inntreden har et fremførbart underskudd i henhold til sktl § 14-6, skal dette kunne motregnes mot inntektsføringen ved inntreden, jfr. § 8-14 (3), 4.pkt. Dette var ikke tilfelle ved innføringen av loven i 1997. Fremførbare underskudd falt da bort ved inntreden i rederibeskatningsordningen. Dette ble imidlertid endret i 2000.⁵³ Ettersom avskrivningssatsen for skip og andre fartøyer var forholdmessig høy, kunne det lett forekomme at rederiselskap hadde så høye avskrivninger at det skattemessige resultatet ble negativt. Ved å motregne fremførbare underskudd i inntektsberegningen etter § 8-14 (3) 1.pkt, kommer avskrivninger som ikke er blitt (fullstendig) fradratt på grunn av underskuddsår før inntreden til fradrag ved inntreden, i stedet for ved en senere uttreden av ordningen.

Da den særskilte rederibeskatningsordningen ble vedtatt i 1997, falt gevinst- og tapskonto bort ved inntreden i ordningen. Det gjorde at gevinster som selskapet ikke var blitt beskattet for før inntreden, først ble beskattet enten ved utdeling av utbytte, eller ved uttreden fra ordningen. Dette fordi selskapet ikke behøver å skattelegge mer enn 20% av gevinsten i salgsåret, jfr. sktl § 14-45 (4). Selskapet oppnådde således en (langvarig) utsettelse av skattleggingen. Denne utsettelsen kunne resultere i at selskap kalkulerte med å tre inn i ordningen for å slippe å betale skatt av hele gevinsten i salgsåret. Ved inntreden året etter salgsåret ble 80% av gevinsten fryst før en eventuell utdeling eller uttreden. Dette ble derfor endret i 2000.⁵⁴ Etter gjeldende rett skal selskap som trer inn i ordningen skattlegges hvis gevinst- og tapskonto er positiv ved inntreden,

⁵³ Jfr. Ot.prp.nr.21 (1999-2000).

⁵⁴ Jfr. Ot.prp.nr.21 (1999-2000).

jfr. § 8-15 (4). Denne skattleggingen skal gjennomføres i samsvar med reglene i sktl § 14-45 og § 14-47.

Disse reglene, sammen med reglene om beskatning ved uttreden (se punkt 3.7), hindrer at selskapene går inn og ut av ordningen etter hvilke skatteregler som er gunstigst å beskattes etter det enkelte inntektsår. Hadde man ikke hatt regler om inntredelses- og uttredelsesbeskatning, kunne selskapet sett an årsresultatet før det bestemte hvilke regler det ville bli beskattet etter, da valget om beskatningsmåte skjer samtidig med innleveringen av selvangivelsen.

For nyetablerte rederiselskaper som trer inn i ordningen fra stiftelsen av, vil det ikke bli foretatt noen beskatning ved inntreden, da selskapet ikke har noen skattemessige posisjoner. Beskatning kan imidlertid forekomme hvis selskapet mottar eiendeler fra mor-, søster- eller datterselskap via konserninterne overføringer etter sktl § 11-21, jfr. § 8-14 (4) 1. pkt. Tilsvarende gjelder imidlertid også for eksisterende selskaper.

Danmark

Når et dansk rederiselskap, et eksisterende eller et nyetablert, tilfredsstiller vilkårene i tonnageskatteloven § 2, 1.ledd, kan selskapet velge om det vil benytte ordningen eller ikke. Dette valget må gjøres det første året vilkårene for å bli lignet etter reglene er oppfylt. Uansett hva selskapet velger, er det bundet av valget sitt i ti år, jfr. tonnageskatteloven § 2, 2.ledd. Det vil si at selskap som velger å benytte ordningen ikke kan tre ut før etter ti år, uten at det innebærer beskatning, samtidig som selskap som velger å bli beskattet etter de alminnelige reglene må vente i ti år før de kan komme inn under ordningen. Når ti år er gått, må selskap både innenfor og utenfor ordningen på nytt velge mellom ordningen og de alminnelige regler. Dette valget er man også bundet av i ti år. Den danske rederibeskatningsordningen har dermed som vilkår for skattefrihet av løpende driftsinntekter at selskapet holder seg innenfor ordningen i ti år.

Her skiller den danske ordningen seg fra den norske. Etter norsk rett kan selskapet som sett ovenfor kreve seg lignet etter ordningen og de alminnelige regler som det selv ønsker. Valget kan treffes hvilket som helst år, forutsatt at vilkårene er oppfylt gjennom hele året, men inntreden i ordningen innebærer en beskatning av selskapets

skattemessige verdier. Dette er som nevnt begrunnet med at selskapene ikke skal sjonglere mellom de ulike beskatningsregler i overskuddsår og underskuddsår.⁵⁵ Det er de samme hensyn som er fremhevet i forarbeidene til den danske tonnageskatteloven som begrunnelse for bindingstiden.⁵⁶ Dette innebærer at både myndighetene i Norge og i Danmark vil unngå at selskapene foretar skattemessig tilpassing ved valg av ligningsmåte, men at de har valgt ulike metoder for å hindre slik tilpassing. Hvorfor Danmark har valgt bindingstid i stedet for inntredelsesbeskatning, og har krav om at valget må treffes det første året vilkårene etter § 2, 1.ledd er oppfylt, må ses i sammenheng med at driftsinntektene ikke bare er fritatt for skatt under ordningen, men at det heller ikke gjennomføres noen beskatning av disse inntekter ved uttreden. En inntredelsesbeskatning er i den danske ordningen ikke i seg selv tilstrekkelig for å avverge at selskapene foretar skattemessige tilpasninger når det er endelig skattefrihet på driftsinntektene. De norske selskapene blir derimot beskattet for ubeskattet kapital ved uttreden, og det hadde vært urimelig om de da også skulle være underlagt en bindingstid.

3.7 Uttreden fra ordningen

Som vi har sett ovenfor vil både de norske og de danske rederiselskapene kunne oppebære store ubeskattede inntekter som følge av inntektsberegning etter de særskilte ordningene. I henhold til skatterettslige prinsipper som nøytralitet og rettferdighet, burde disse ubeskattede inntektene komme til beskatning på et senere tidspunkt. Dette er imidlertid behandlet forskjellig i den norske og den danske ordningen.

Norge

Hvis det norske rederiselskapet skulle velge å tre ut av ordningen, eller vilkårene for å bli lignet etter ordningen ikke lenger er oppfylt, skal det gjennomføres et inntektsoppgjør i henhold til § 8-17 (2) 1.pkt jfr. (1). Det betyr at alle de beholdte ubeskattede inntektene, både den inntekten som var unntatt fra løpende beskatning under ordningen og den utsatte skatt selskapet hadde før det gikk inn under ordningen, nå kommer til beskatning. Dette er i forarbeidene begrunnet i flere hensyn. Det er

⁵⁵ Jfr. Ot.prp.nr.11 (1996-1997) punkt 6.8.2.

⁵⁶ Jfr. lovforslagets bemerkninger til de enkelte bestemmelser, punkt 1.

spesielt lagt vekt på at selskapene ikke skal planlegge inn- og uttrede av ordningen for å unngå å betale skatt på overskudd fra rederivirksomheten, og samtidig kunne samordne underskudd fra rederivirksomheten med inntekt fra andre virksomheter. Ved en uttreddelsesbeskatning er det større grunn til å anta at selskapet trer ut av ordningen av andre grunner enn de skattemessige.⁵⁷

Inntektsberegningen baseres på forskjellen mellom utgangsverdien, som er markedsverdien av selskapets eiendeler fratrukket gjeld, og inngangsverdien som settes til saldoen på kontoen for tilbakeholdt skattlagt inntekt tillagt tidligere innbetalt aksjekapital og overkurs samt RISK-regulering av aksjer i selskap som nevnt i § 8-11 (1) g, jfr. § 8-17 (2) 2.pkt. Selskapet skattlegges således både for ubeskattet inntekt som følge av utsatt skattlegging, og som følge av verdistigning på eiendelene. Etter denne beregningen vil selskapet enten ha en gevinst eller et tap ved uttrede. Ved gevinst kan denne enten inntektsføres fullstendig i uttreddelsesåret, eller føres på gevinst- og tapskonto og inntektsføres med 20% hvert år (saldoavskrivning). Man kan således velge å vente med tidfesting av den ubeskattede inntekten, noe som er gunstig for selskapet. Det forutsetter imidlertid at selskapet stiller tilfredsstillende garanti for skatteforpliktelsen.⁵⁸ Tap må derimot føres på gevinst- og tapskonto, og kan således ikke fradras i sin helhet i uttreddelsesåret.

Siden utgangsverdien settes til eiendelenes markedsverdi, er det denne verdien som benyttes som avskrivningsgrunnlag ved senere beskatning etter de alminnelige regler. Det betyr at avskrivningssaldoen kan være høyere ved uttrede enn den ville ha vært på samme tidspunkt hvis selskapet hadde blitt lignet etter de alminnelige regler hele tiden. Dette kan skyldes at skipenes reelle verdireduksjon har vært lavere enn avskrivningssatsen som følger av sktl § 14-43 (1) e, eller at skipene faktisk har steget i verdi. Hvis skipene derimot har sunket mer i verdi enn det som følger av den skattemessige avskrivningen etter § 14-43, vil avskrivningssaldoen ved uttrede være lavere enn den hadde vært om rederiet hadde blitt lignet etter de alminnelige reglene

⁵⁷ Jfr. Ot.prp.nr.11 (1996-1997) punkt 6.9.3.

⁵⁸ Jfr. Ot.prp.nr.11 (1996-1997) punkt 6.9.3.

hele tiden. Men dette verdifallet gjenspeiler seg i utgangsverdien og reduserer således uttreddelsesbeskatningen.

Danmark

Ved frivillig uttreden fra den danske ordningen etter at bindingstiden er over, foretas det ingen beskatning. I stedet skal selskapet fastsette driftsmidlenes avskrivningssaldo for beskatning etter de alminnelige regler. Skip og andre driftsmidler som hører under en overgangssaldo eller en utligningssaldo, samt andre driftsmidler, anses for å være maksimalt avskrevet i perioden selskapet har vært lignet etter tonnageskatteloven, jfr. tonnageskatteloven § 16, 3.ledd 3.pkt jfr. § 20 1.ledd 2.pkt, selv om dette ikke har kommet til fradrag. Ettersom det er overgangssaldoen og utligningssaldoen som er grunnlag for senere avskrivning etter alminnelige regler, jfr. § 20 1.ledd 1.pkt, kan salg av driftsmidler etter uttreden utløse en beskatning av foretatte avskrivninger som ikke er kommet til fradrag under ordningen. Det skjer hvis de årlige skattemessige avskrivninger på 12% overstiger den faktiske verdiforringelse av de aktuelle aktiva. For de gjenstander som hørte under en overgangssaldo omfatter det også de utsatte skattene fra før selskapet gikk inn under ordningen, ettersom disse ikke ble beskattet ved inntreden i ordningen.

Rederiselskapet kan også måtte tre ut av ordningen før bindingstiden er over fordi det ikke lenger oppfyller vilkårene for å bli lignet etter den særskilte ordningen. Det kan skje enten ved at selskapet flytter hovedsetet til et annet land, eller det slutter å drive rederivirksomhet. I tillegg kan man velge å likvidere selskapet. Når selskapet på denne måten bryter bindingstiden, kunne man tro at de ubeskattede inntektene skulle komme til beskatning. Det skal de imidlertid ikke, da det ville gitt urimelige regler i forhold til de selskaper som kan vente med uttreden til bindingstiden er over. Det skal derimot ved slik uttreden gjennomføres et inntektsoppgjør basert på selskapets overgangssaldoer og utligningssaldoer, jfr. tonnageskatteloven § 20, 1.ledd 1.pkt. Beskatning gjennomføres hvis overgangssaldoene etter fradrag for positive utligningssaldoer blir negative, og de årlige avskrivninger har oversteget den faktiske verdireduksjonen på driftsmidlene.⁵⁹ I

⁵⁹ Jfr. Jacobsen 2004, side 109.

tillegg vil skip som tas ut av dansk beskatningsområde anses som realisert, slik at det skal foretas en gevinstbeskatning.

De to ordningene har således ulik beskatning ved uttreden. Den norske rederibeskatningsordningen er, på bakgrunn av det som er sagt ovenfor, en ordning med utsatt skatt. Så lenge man er innenfor ordningen er ubeskattet skipsfartsinntekt skattefri, med mindre man velger å dele ut kapitalen som utbytte. Idet man trer ut av ordningen vil de tilbakeholdte ubeskattede inntektene, både de selskapet hadde før inntreden, de som er opptjent under ordningen samt verdistigning på eiendelene, bli skattlagt, og selskapet stilles på lik linje med de selskaper som lignes etter de alminnelige regler. Ordningen blir således en eksepsjonell mulighet for de norske selskapene til å bestemme tidspunktet for beskatning. Den danske ordningen er derimot en ordning med endelig skattefrihet. Inntekter som det danske rederiet oppebærer og som ikke blir beskattet under ordningen, blir heller ikke beskattet senere ved en eventuell uttreden fra ordningen. Dette må ses i sammenheng med at de danske selskapene også er bundet av ordningen i ti år. Forskjellen mellom den norske og den danske ordningen på dette punkt må ses på bakgrunn av det som er nevnt ovenfor under punkt 3.4, nemlig at man i Norge ikke skattlegger aksjonærene ved utdeling av utbytte. Hadde man ikke hatt utdelings- og uttredelsesbeskatning, kunne utdeling til selskapets personlige aksjonærer ført til at inntekten aldri blir gjenstand for beskatning, og det er ikke heldig. Det er nemlig rederinæringen og ikke eierne av selskapet som skal tilgodeses under ordningen. I Danmark blir den personlige aksjonæren som nevnt beskattet ved utdeling av utbytte, og de samme hensyn gjør seg således ikke gjeldende i den danske ordningen.

4 EF-traktaten og EØS-avtalens forbud mot statsstøtte⁶⁰

4.1 Forbud mot statstøtte

Både EF-traktaten og EØS-avtalen inneholder regler om forbud mot statsstøtte. Reglene er hjemlet i art 87 – 89 EF og art 61 – 63 EØS samt tilleggsprotokoll 15 til EØS-avtalen. Innholdet i reglene etter EF-traktaten og EØS-avtalen er identisk, og funksjonen til statsstøttereglene i begge traktater er den samme. EØS-avtalen inneholder i tillegg i art 62 og 64 regler som skal sikre en lik bruk av statsstøttereglene i EU- og EØS-land.

Statstøttereglene er en del av EF-traktaten og EØS-avtalens konkurranseregler, som skal sikre like konkurransevilkår for aktører i medlemslandene/avtalelandene.⁶¹ Forbudet mot statsstøtte skal sikre at statene ikke gir vilkår til utvalgte næringsvirksomheter som gjør at konkurransen på dette virksomhetsområdet blir vridd. Forbudet er imidlertid ikke absolutt, slik at Kommisjonene og ESA kan godkjenne enkelte ordninger til tross for at de innebærer statsstøtte.

Som en generell regel inneholder ikke EØS-avtalen regler om skatte- og avgiftsharmonisering.⁶² Den direkte beskatningen hører under medlemslandets kompetanse. EØS-avtalens generelle regler har imidlertid, på lik linje med EF-traktatens, betydning både for innholdet i og praktiseringen av statens interne skatteregler. Hvis de nasjonale skatteregler har slike konsekvenser at de kan være i strid

⁶⁰ Thor Leegaard har drøftet den samme problemstillingen i artikkelen *Tonnage tax regimes and tax competition* utgitt i Skatterett 2001, side 203-236. Artikkelen omhandler den norske og den engelske rederibeskatningsordningen, og disse ordningers forhold til EUs forbud mot statsstøtte og problemstillinger som reiser seg i den forbindelse. Flere av problemstillingene i denne avhandlingen er parallelle til Leegaards artikkel.

⁶¹ Medlemslandene i EU og avtalepartene i EØS-avtalen blir videre felles benevnt som medlemslandene.

⁶² Jfr Sak E-6/98, *The Government of Norway mot The EFTA Surveillance Authority*, i en sak vedrørende de norske reglene om arbeidsgiveravgift.

med art 61 nr 1 EØS, sier ESA i sine retningslinjer for statsstøtte, som vil bli nærmere omtalt nedenfor, at statsstøttereglene også gjelder på skatteområdet.⁶³ At statsstøttereglene etter EF-traktaten også gjelder på skatteområdet er sikker rett, og følger av flere saker for EF-domstolen.⁶⁴

Etter art 87 EF nr 1 og art 61 EØS nr 1 er det forbud mot ”*støtte gitt av statsmidler i enhver form, som vrir ellet truer med å vri konkurransen ved å begunstige enkelte foretak eller produksjon av enkelte varer (...) i den utstrekning støtten påvirker samhandelen mellom medlemslandene*”.

Det følger av art 87 EF nr 1 og art 61 EØS nr 1 at det er fire vilkår som må være oppfylt for at den nasjonale regelen skal anses som statsstøtte. For det første må det være snakk om statsstøtte gitt av statsmidler. Hva som anses som statsstøtte er ikke definert i EF-traktaten eller EØS-avtalen. Statsstøttebegrepet er imidlertid blitt tolket vidt i praksis. Her fremgår det at det er resultatet av middelet og ikke selve definisjonen eller formålet med det som er avgjørende når man skal vurdere om man står overfor ulovlig støtte etter art 87 EF nr 1 og art 61 EØS nr 1. Begrepet omfatter alt fra direkte tilskudd til hel eller delvis fritagelse fra betaling av skatter og avgifter.⁶⁵ Når det gjelder begrepet ”*statsmidler i enhver form*”, omfatter det midler gitt fra alle offentlige organer. ”Gitt” kunne tilsi at forbudet kun omfatter direkte tilskudd fra staten, men det er sikker rett at uttrykket også omfatter statsstøtte i form av å unnlate å innkreve skatter. I Norges tilfelle omfatter offentlige organer først og fremst staten, men også midler gitt av fylkeskommune og kommune omfattes.

Hvis det foreligger statsstøtte gitt av statsmidler, er det andre vilkåret for ulovlig statsstøtte at støtten begunstiger enkelte foretak eller produksjonen av enkelte varer foran andre. Dette innebærer at generell støtte med samme vilkår for alle foretak ikke

⁶³ ESAs retningslinjer for statsstøtte, OJ No L231, 03.09.1994, EØS-tillegg nr. 32, kapittel 17B.1. (3). Kapittel 17B bygger på Kommisjonens retningslinjer om statsstøttereglenes forhold til selskapsbeskatningen (98/C-384/03).

⁶⁴ Se blant annet sak 173/73, *Italia mot Kommisjonen*.

⁶⁵ Jfr blant annet Sak E-6/98, *The Government of Norway mot The EFTA Surveillance Authority* og sak C-6/97, *Italia mot Kommisjonen*.

vil bli rammet av forbudet i art 87 EF nr 1 og art 61 EØS nr 1, for eksempel lav skattesats på selskapsskatt til alle sektorer. Slik ESA beskriver det i sine retningslinjer for statsstøtte, kan vurderingen også knyttes til hvorvidt den aktuelle fordelingen er direkte avledet av de grunnleggende eller retningsgivende prinsippene i det aktuelle skattesystemet. Er den det, skal den ikke anses å falle inn under forbudet. Hvorvidt man benytter den sistnevnte tilnærmingen eller vurderer støttens generelle karakter, er en smakssak.

Det tredje vilkåret er at støtten er eller vil kunne være konkurransebegrensende. EF-domstolen har uttalt at begrepet konkurransebegrensende innebærer at støtten må styrke et foretaks stilling foran et annet som konkurrerer på samme virksomhetsområde.⁶⁶ Det betyr at foretak som er alene om å produsere en vare eller yte en tjeneste og som mottar støtte fra statsmidler, ikke vil bli rammet av forbudet mot statsstøtte. På bakgrunn av dette er det tilstrekkelig, men også nødvendig, å konstantere at virksomheten er konkurranseutsatt for at støtte til denne anses å begrense konkurransen.

Det siste vilkåret for at statsstøttereglene skal komme til anvendelse er at støtten påvirker samhandelen mellom medlemsstatene. Dette er altså et grenseoverskridende element i bestemmelsen. Påvirkning av de rene interne markedsforhold ved bruk av statsstøtte, faller således utenfor forbudet. Vilkåret anses som oppfylt hvis det foreligger en potensiell mulighet for at samhandelen påvirkes.

På bakgrunn av de vilkårene som stilles for at en støtte skal anses som ulovlig statsstøtte, blir spørsmålet om rederibeskatningsordningene i Norge og Danmark rammes av statsstøtteforbudet i EF-traktaten og EØS-avtalen. Og hvis så er tilfelle, om dette er en støtte som likevel kan godkjennes av Kommisjonen og ESA. Dette vil bli behandlet nedenfor under punkt 4.4, etter en generell behandling av lovlig statsstøtte (punkt 4.2) og Kommisjonen og ESAs retningslinjer for statsstøtte (punkt 4.3).

⁶⁶ Jfr sak 730/79 *Philip Morris mot Kommisjonen*.

4.2 Unntak fra forbudet mot statsstøtte

Selv om en støtte oppfyller alle vilkårene i art 87 EF nr 1 og art 61 EØS nr 1, kan støtten anses som lovlig på grunnlag av art 87 EF nr 2 og 3 og art 61 EØS nr 2 og 3. Art 87 EF/61 EØS nr. 2 angir hva som alltid vil bli ansett som lovlig støtte. Ingen av disse alternativene er aktuelle i forbindelse med godkjenning av særskilte rederibeskatningsordninger.

Art 87 EF/61 EØS nr. 3 inneholder forskjellig typer statsstøtte som kan anses som lovlig støtte.⁶⁷ Det er Kommisjonen og ESA som vurderer og avgjør om støtte kan gis eller ikke. Ved vurderingen av en nasjonal støtteordning til rederinæringen er det hovedsakelig art 87 EF nr 3 c og art 61 EØS nr 3 c som har interesse. I henhold til denne bestemmelsen kan Kommisjonen og ESA godkjenne en ”støtte som har til formål å lette utviklingen av enkelte næringsgrener eller på enkelte økonomiske områder (...)”. Denne bestemmelsen gir Kommisjonen og ESA en vidtrekkende kompetanse til å godkjenne ulike nasjonale støtteordninger, også i form av særlige skatteregler. Kommisjonen, og senere også ESA, har derfor vedtatt retningslinjer for ulike økonomiske områder som angir når statsstøtte kan anses å være lovlig. Blant disse finnes det særlige retningslinjer for statsstøtte til sjøfartssektoren.

4.3 Kommisjonens og ESAs retningslinjer for skipsstatsstøtte.

For å imøtekomme den internasjonale konkurransen fra tredjeland, har Kommisjonen og ESA vedtatt retningslinjer for statsstøtte til sjøtransportsektoren.⁶⁸ Arbeidet med å hindre utflagging til tredjeland startet allerede på slutten av 1980-tallet. Kommisjonen prøvde å innføre konsekvente avskrivingsregler i Europa, i tillegg til gunstige regler for sjøfolk.⁶⁹ Dette var imidlertid ikke så vellykket da utflaggingen fra Europa fortsatte. Retningslinjene ble derfor revidert i 1997. Det ble da lagt vekt på andre tiltak for å stanse utflagging og fremme innflagging i Europa. Retningslinjene ble igjen revidert i 2004. Basert på virkningene av rederibeskatningsordninger vedtatt i perioden fra 1997

⁶⁷ EF-traktaten og EØS-avtalen er på dette punkt ikke helt identiske da art 87 EF i nr. 3 d) også inkluderer statsstøtte til kulturen og kulturarven.

⁶⁸ (2004/C-13/03) og ESAs retningslinjer for statstøtte kapittel 24A.

⁶⁹ EU-retningslinjer (97/C-205/05) punkt 1.3.

til 2004, kunne Kommisjonen og ESA konkludere med at utflaggingen av skip fra Europa har stanset, og at målene som ble satt i retningslinjene fra 1997 er nådd, i hvert fall delvis. Retningslinjene skal igjen vurderes innen syv år, det vil si 2011, for å se om de fremdeles virker etter sin hensikt.

Retningslinjene omfatter ulike typer nasjonale ordninger som kan innebære ulovlig statsstøtte etter art 87 EF og art 61 EØS, men som kan godkjennes hvis de ivaretar hensynene fremsatt i retningslinjene. I tillegg til ordninger med en særskilt rederibeskatning, kan det gis tillatelse til regler som innebærer ulike former for statsstøtte til sjøtransportsektoren, som blant annet sjømannsstøtte, investeringsstøtte og omstrukturingsstøtte. De ulike typer støtteordninger kan gis enten via skattelempelser, slik rederibeskatningsordningen i Norge og Danmark er eksempler på, eller som direkte tilskudd, som for eksempel godtgjørelse til sjøfolk.

Medlemslandenes mulighet til å innføre en særskilt skattemessig behandling av rederiselskaper er regulert i EU-retningslinjene kapittel 3 og ESAs retningslinjer kapittel 24A.3.1. Det fremgår her at hensynet til den europeiske flåten tilsier at de ulike landene i Europa må kunne innføre en særskilt rederibeskatning, selv om denne vil kunne bli rammet av forbudet mot statsstøtte. Det legges først og fremst vekt på Europas felles interesse i en konkurransedyktig shippingsektor. Nasjonal lovgivning som innebærer en slik statsstøtte kan bidra til å forbedre sikkerheten på sjøen og bidra til å bevare og forbedre maritim know-how og ferdigheter i Europa. Det legges videre vekt på at ordningene kan sikre eksisterende og fremme ytterligere kvalitetsarbeidsplasser både på land og til havs for EU-/EØS-borgere.

Rederibeskatningsordninger kan og bidra til å fremme innflagging eller hjemflagging i medlemslandenes skipsregistre. Det presiseres imidlertid i retningslinjene at den maksimalt tillatte støtte i form av en rederibeskatningsordning er en fjerning av selskapsskatten og innføring av tonnasjeskatt, og at direkte tilskudd til selskapet ut over dette ikke er tillatt. Det følger av retningslinjene at denne støtteordningen kun kan gjelde overfor skipsfartsaktiviteter. Hvis selskapet har annen virksomhet ved siden av skipsfarten, må denne andre delen beskattes etter alminnelige regler for at ordningen skal godkjennes som tillatt statsstøtte. Retningslinjene legger også vekt på at det er mest hensiktsmessig med ordninger som er begrenset til skip som er registrert i den aktuelle

staten. Rederibeskatningsordninger som er flaggnøytrale skal derfor i henhold til retningslinjene kun unntaksvis godkjennes.

Hvis den nasjonale ordningen samsvarer med innholdet i retningslinjene, skal ordningen som det klare utgangspunkt anses å være i samsvar med statsstøttereglene.⁷⁰

Retningslinjer er imidlertid ikke rettsakter som er bindende for medlemslandene eller EF-domstolen/EFTA-domstolen. Det innebærer for det første at Kommisjonen og ESA ikke kan vedta forbud mot nasjonale støtteordninger i form av retningslinjer, og for det andre at domstolene kan overprøve ordninger som er godkjent i henhold til retningslinjene. Men retningslinjene ivaretar hensynet til forutberegnlighet og likebehandling, og et brudd på retningslinjene vil derfor lett anses som å stride mot disse prinsipper.

4.4 Godkjennelse av Norges og Danmarks rederibeskatningsregimer

For å få godkjent den nasjonale ordningen, må landet melde fra til Kommisjonen eller ESA i tråd med art 88 EF og tilleggsprotokoll 3 til EØS-avtalen. Kommisjonen og ESA vil da vurdere om ordningen vil kunne tillates etter retningslinjene. Når den nasjonale ordningen er godkjent, kan Kommisjonen og ESA kreve at det fremlegges regelmessige rapporter som viser at ordningen virker i samsvar med retningslinjene.

Norge innførte sin rederibeskatningsordning i 1997, med virkning fra og med inntektsåret 1996. Avgjørelsen fra ESA omfattet både rederibeskatningsordningen og den direkte og indirekte støtteordningen til sjøfolk.⁷¹ ESAs kommentarer til og godkjennelse av støtteordningen til sjøfolk, vil ikke bli behandlet nærmere.

I henhold til tilleggsprotokoll nr. 3 til EØS-avtalen er medlemslandene forpliktet til å notifikere ESA om nasjonale planer om å innføre statsstøtte i god tid, slik at ESA kan fatte vedtak om støttens lovlighet før reglene blir vedtatt av medlemslandet. Innføringen av den særskilte rederibeskatningsordningen i Norge ble notifikert til ESA per telefaks 10. desember 1996, det vil si etter at departementet hadde fremlagt Ot.prp.nr.11 (1996-

⁷⁰ Jfr Dajani mfl 2003 side 215.

⁷¹ Avgjørelse nummer 164/98/COL av 1. juli 1998.

1997) og finanskomiteen hadde foretatt endringer i Innst.O.nr.37 (1996-1997).

Utfyllende brev ble sendt ESA i januar og februar 1997. Dette ble ansett som en overskridelse av Norges forpliktelser i henhold til protokoll nr. 3. Dette hadde ikke den effekt at rederibeskatningsordningen ble ansett som ulovlig, men kunne resultert i at allerede gjennomført beskatning måtte reverseres. Dette ble imidlertid ikke påkrevd.

Ved behandlingen av søknaden angående den nye rederibeskatningsordningen, måtte ESA først og fremst avgjøre om den særskilte ordningen innebar statsstøtte i henhold til art 61 EØS nr. 1 eller ikke. Basert på at ordningen gir de selskaper som kan benytte reglene betydelige skattefordeler og en eksepsjonell frihet til selv å velge tidspunktet for beskatning, kom ESA frem til at dette var å anse som ulovlig statsstøtte etter art 61 nr 1.

Ettersom den norske rederibeskatningsordningen ble ansett som ulovlig statsstøtte i henhold til art 61 nr 1, måtte ESA vurdere om ordningen tilfredstilte de hensyn som er fremsatt i ESAs retningslinjer for statsstøtte til sjøtransportsektoren, og således kunne godkjennes som lovlig statsstøtte. Retningslinjene oppstilte fire vilkår for at nasjonal statsstøtte kunne anses som lovlig. For det første bør ikke ordningen være flaggnøytral, for det andre må skipene tilfredsstille internasjonale sikkerhetsstandarder, for det tredje må det ikke være noen ”spill-over” effekter til andre virksomhetstyper, og til slutt må skattelettelsen maksimum være en reduksjon av den alminnelige selskapsskatten til null.

Som tidligere nevnt, fremkommer det av ESAs retningslinjer for skipsfartsstatsstøtte at det mest hensiktsmessige er ordninger som begrenses til skip som er registrert i avtalelandet, og at flaggnøytrale ordninger kun i unntakstilfeller skal aksepteres. Norges rederibeskatningsordning er som vi har sett under kapittel 3 flaggnøytral. Det vil si at skipene kan være registret i hvilket som helst land, så lenge selskapet tilfredsstiller de krav som stilles til selskap innenfor ordningen. ESA vurderte dette, men kom frem til at dette ikke skulle være til hinder for godkjennelse, da Norge hadde den 4. største flåten i verden og at rederibeskatningsordningen både kunne øke sysselsettingen i EØS og bidra til bedring av andre tilknyttede økonomiske aktiviteter. I tillegg var en relativt stor andel av den norske flåten under norsk flagg.⁷²

⁷² Se vedtakets punkt 3.2.1.

I forbindelse med dette, ble også regelen om at det kun er norske aksjeselskaper som er stiftet og registret i henhold til norsk aksjelovgivning som kan benytte ordningen diskutert. Denne regelen kan anses å være i strid med EØS-avtalens diskrimineringsbestemmelse, ettersom den utelukker selskaper stiftet og registret i andre EØS-stater fra å benytte seg av ordningen hvis de er hjemmehørende i Norge. ESA mente imidlertid at slik strid ikke forelå. Det ble lagt vekt på at begrensningen hovedsakelig gjaldt selskap som var stiftet og registrert utenfor EØS, og at Norge ved innføringen av ordningen hadde vedtatt særlige overgangsregler for disse selskapene.

ESA vurderte videre de ytterligere tre vilkår for lovlig statsstøtte, og kom frem til at den norske rederibeskatningsordningen ivaretar kravene til internasjonale sikkerhetsstandarder på en tilfredsstillende måte, at ordningen ikke har noen ”spill-over” effekt på andre virksomhetsområder, og at støtten ikke overgår maksimumskravet i retningslinjene. Konklusjonen ble således at den norske rederibeskatningsordningen, til tross for å være en ulovlig statsstøtte i henhold til art 61 EØS nr. 1, tilfredstilte de vilkår som følger i ESAs retningslinjer for statsstøtte kapittel 24A, og ordningen ble derfor godkjent i henhold til art 61 EØS nr. 3 c.⁷³

Også den danske ordningen måtte godkjennes før den ble vedtatt, jfr. art 88 EF. Kommisjonens avgjørelse ble fattet 12. mars 2002.⁷⁴ I likhet med ESA vurderte Kommisjonen den danske ordningen opp mot EUs retningslinjer for skipsfartsstatsstøtte, da den danske tonnageskatteloven ble ansett som ulovlig statsstøtte i henhold til art 87 EF nr. 1. De fire vilkårene angitt i retningslinjene ble drøftet, og i likhet med godkjennelsen av den norske ordningen, var det ordningens flaggnøytralitet som ble vurdert nærmere. Til tross for at den danske ordningen er flaggnøytral ble ordningen godkjent. Kommisjonen la særlig vekt på, i likhet med ESA, at den danske flåten sikrer sysselsetning og markedsmuligheter både på land og til havs. Kommisjonen så videre på muligheten til å ha innleid tonnasje under ordningen, og at denne var mildere i den danske ordningen enn i andre EU-lands tilsvarende ordninger.

⁷³ Se vedtakets punkt 3.3.

⁷⁴ Avgjørelse nr C(2002)931fin.

Dette ble imidlertid ikke ansett som et problem, ettersom retningslinjene ikke har fastsatt noen grense for den innleide tonnasje, og at de andre medlemslandene selv hadde valgt sin grense.⁷⁵ De videre vilkårene for lovlig støtte ble ansett som oppfylt, og den danske ordningen ble dermed godkjent som lovlig statstøtte i henhold til art 87 EF nr. 3 c.

⁷⁵ Vedtakets punkt 3.3.2.

5 Avslutning

5.1 Sammenligning av regimene i Norge og Danmark – konklusjon

Etter å ha gjennomgått hovedreglene i den norske og den danske rederibeskatningsordningen, kan man trekke noen konklusjoner om forskjeller og likheter mellom de to regelsett, og hvordan de slår ut for henholdsvis norske og danske rederiselskaper. Alt i alt fremstår den danske ordningen som gunstigere for selskapene enn den norske. Dette gjelder på flere punkter.

For det første er den danske ordningen generelt mer fleksibel når det gjelder vilkårene for å kunne benytte ordningen. Det gjelder både hvilke selskaper som kan benytte ordningen, hvilken virksomhet selskapet kan drive, og hvilke eiendeler det kan eie. Virksomhet og eiendeler som ikke hører under tonnageskatteloven gjør heller ikke at selskapet ikke kan benytte ordningen, men bare at inntekter fra disse må beskattes etter de alminnelige regler. Den norske ordningen er imidlertid mer fleksibel når det gjelder muligheten til å ha innleide skip under ordningen, og muligheten til å drive utleie. I tillegg må ikke konsernforbundne selskaper lignede etter de samme regler.

For det andre gir den danske ordningen selskapene generelt lavere skatt mens selskapet er innenfor ordningen. Dette er fremhevet i vedlegg 2 til avhandlingen (dette eksempelet er imidlertid forenklet i forhold til virkeligheten). For samme selskap, med de samme eiendeler og inntekter, var den samlede skatten over 40 % lavere etter den danske ordningen enn den norske. Dette til tross for at selskapet under den danske ordningen må betale tonnasjeskatt av all innleid tonnasje under ordningen, at tonnasjeskatt skal beregnes for skip som ikke blir benyttet over en lengre periode, og at gevinst ved salg av skip er skattepliktig selskapsinntekt. De vesentligste forskjellene ligger således i at den danske ordningen gir fullt fradrag for renteutgifter ved beregningen av nettofinansinntekter/-utgifter, at egenkapitalandelen kan være ca 67% uten at det innebærer beskatning, at selskapet ikke blir beskattet ved utdeling av utbytte, og at kun 30% av tonnasjeskatten er skattepliktig inntekt. Et annet element som gjør den danske

ordningen mer gunstig, er at de danske selskapene kan samordne tonnasjeskatten med annen inntekt som selskapet er skattepliktig for.

For det tredje innebærer den danske ordningen endelig skattefrihet for driftsinntektene. Selskapene blir således ikke beskattet ved utdeling av ubeskattet utbytte, eller ved en senere uttreden fra ordningen. Når selskapene trer inn i ordningen er det heller ingen beskatning. Men de danske selskapene er, i motsetning til de norske, bundet av valget sitt i ti år, noe som kan innebære en stor begrensning for selskapene.

På bakgrunn av dette kan man konkludere med at den norske ordningen ivaretar hovedhensynet bak den særskilte rederibeskatningsordningen, nemlig å forbedre konkurransevilkårene for rederinæringen, men at ordningen ikke fremstår som tilfredsstillende nok for norske rederiselskaper. Den norske rederibeskatningsordningen er i samsvar med retningslinjene gitt av ESA, men er ikke på nivå med andre tilsvarende ordninger i Europa, og da blir det svært vanskelig for norske rederiselskaper å konkurrere på det internasjonale markedet. Dette innebærer at ordningen, slik den fremstår i dag, ikke er tilstrekkelig for å hindre utflagging og fremme hjemflagging av norske rederiselskaper. Da ordningen ble vedtatt i 1997, med virkning fra 1996, var flere av reglene, som sett ovenfor, betydelig gunstigere enn de fremstår i dag, og det var flere selskaper som ble lignet etter rederibeskatningsordningen i årene etter innføringen, enn det er i dag. Det ser derfor ut som at det er behov for å foreta visse endringer i de norske reglene, slik at rederibeskatningsordningen igjen kan fremstå som konkurransedyktig i Europa.

5.2 Fremtidsutsikter og statsbudsjettet for 2005

Både St.meld.nr.29 (2003-2004) og St.meld.nr.31 (2003-2004) ga anvisning på at Regjeringen i statsbudsjettet for 2005 skulle komme med forslag til endringer i rederibeskatningsordningen. Da statsbudsjettet for 2005 ble fremlagt i begynnelsen av oktober, ble det fra Nærings- og Handelsdepartementet gitt signaler om at man vil foreta visse endringer i rederibeskatningen for å få Norges ordning på et mer "Europeisk" nivå. De endringer som vurderes er først og fremst å endre tonnasjeskattesatsene til et nivå som ligger på gjennomsnittet mellom Danmark, Nederland og Storbritannia. I tillegg vurderes det å heve terskelen for høy egenkapitalandel fra 50 til 70%, å frita en

forholdmessig del av valutagevinster for beskatning, og å oppmykne reglene om frist for å rette feil under ordningen. Hvordan disse endringene skal gjennomføres og når det skal skje, fremgår imidlertid ikke av statsbudsjettet. Dette skal avgjøres av et utvalg av eksperter fra relevante faggrupper som nedsettes for å gjennomgå rederibeskatningsordningen. Om disse endringer vil gjøre at utflaggingen stopper opp, og at allerede utflaggede rederiselskaper flagger hjem, vil først tiden vise, men det kan virke som at de endringer som er antydnet kanskje ikke er nok for å snu den uheldige utviklingen med utflagging av store deler av den norske rederinæringen.

6 Litteraturliste

Litteratur

- Ernst & Young, *Skipsfartsbeskatning*. 3. utg. Oslo 1998.
- *EØS-avtalen og norsk skatterett*, Omar G. Dajani m.fl. Oslo 2003.
- Hjorth, Jytte. *Tonnagebeskatning*. I: Skat Udland 2002 nr. 9, s. 559-565 .
- Jakobsen, N. Mou. *Tonnageskat – Beskatning af rederivirksomhed*. I: SR-Skat 2004 nr. ½, s. 86-111.
- Leegaard, Thor. *Tonnage tax regimes and tax competition*. I: Skatterett 2001, s. 203-236.
- Woldbeck, Terje. *Rederibeskatning i praksis*. Moss, 2000.
- Zimmer, Frederik. *Bedrift, selskap og skatt*. 3. utg. Oslo 2001.

Forarbeider

- Innst.O.nr.81 (1995-1996) Innstilling fra finanskomiteen om endringer i skipsfartsbeskatningen.
- Innst.O.nr.37 (1996-1997) Innstilling fra finanskomiteen om oppfølging av nytt skattesystem for rederiselskaper.
- Innst.O.nr.12 (1999-2000) Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2000 – Lovendringer.
- Ot.prp.nr.11 (1996-1997) Oppfølging av nytt skattesystem for rederiselskaper.
- Ot.prp.nr.36 (1995-1996) Endringer i skipsfartsbeskatningen.
- Ot.prp.nr.1 (1998-1999) Skatteopplegget 1999 – Lovendringer.
- Ot.prp.nr.21 (1999-2000) Endringer i skatteloven mv.
- St.meld.nr.28 (1995-1996) Hvor fartøy flyte kan.. De maritime næringer.
- St.meld.nr.31 (2003-2004) Vilje til vekst – for norsk skipsfart og de maritime næringer.
- St.meld.nr.29 (2003-2004) Om skattereform.
- 2001-02, 2.samling – L 92 (som fremsat): Forslag til lov om beskatning af rederivirksomhed (tonnageskatteloven).

EF-rettskilder

- ESAs retningslinjer for statsstøtte, OJNo L231, 03.09.1994, EØS-tillegget nr. 32.
- EU-retningslinjer for statsstøtte til sjøtransporten, (2004/C 13/03).
- EU-retningslinjer for statsstøtte til sjøtransporten (utgått), (97/C 205/05).
- EU-retningslinjer om statsstøttereglenes forhold til selskapsbeskatningen, (98/C 384/03).
- Vedtak fra EU-kommisjonen angående Danmarks tonnageskattelov, C(2002)931.
- Vedtak fra ESA angående Norges rederibeskatningsordning, 164/98/COL.

7 Oversikt over vedlegg

Vedlegg 1 – Tonnageskatteloven

Vedlegg 2 – Ligning av aksjeselskap etter norske og danske regler